

## D 11

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till ett disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fem aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i fyra av dessa bolag, nämligen i **kioskbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2008–31 augusti 2009), **elbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009), **restaurangbolaget** (räkenskapsåret 2008) och **byggbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009).

Enligt egen uppgift hade A-son 186 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i juni 2010.

### 2 Kioskbolaget

#### 2.1 Bakgrund

A-son avgav den 26 januari 2010 en revisionsberättelse för kioskbolaget som inte avvek från standardutformningen. Registrerat aktiekapital uppgick till 100 000 kr. Resultatet uppgick till 61 000 kr för räkenskapsåret 2008/09 och eget kapital till 93 000 kr per balansdagen den 31 augusti 2009. Av en revisionsplan framgår att väsentlighetstalet sattes lågt, 20 000 kr, med hänsyn till eget kapital.

#### 2.2 Kassarutiner och kontanthantering

Av dokumentationen framgår att bolaget hade en omfattande kontanthantering. A-son antecknade i sin revisionsplan följande: ”dock sker mycket av intäkterna via kassan vilket är ett riskområde”. Vidare noterade han att ingående avstämning skulle ske av kassahanteringen för att säkerställa att samtliga intäkter redovisades. I en riskanalys angavs att en stor andel av försäljningen skedde kontant och att det fanns risk att inte samtliga intäkter registrerades.

Dokumentationen innehåller en promemoria som benämns ”Kassainventering [kioskbolaget] per 2009-12-16” och som är upprättad efter ett besök hos bolaget nämnda datum. Under rubriken ”Kassarutiner” innehåller promemorian följande noteringar om iakttagelser och slutsatser. Bolaget uppfyllde inte kravet på systemdokumentation och behandlingshistorik enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2004:1. Z-kvitton stämde av mot månadsrapport över försäljning med momsatserna 25, 12 och 6 procent, varefter de bokfördes i klump på konto 1910. Månadsrapporten var undermålig eftersom det inte gick att följa ingående och utgående balans från dag till dag. Kommissionsförsäljning av lotter och övrigt spel redovisades inte i månadsrapporten. Dessutom skedde vissa mindre utlägg från kassan vid inköp av mindre artiklar. Insättning på bank skedde oregelbundet ett par gånger per månad.

Vidare innehåller promemorian följande granskningsnoteringar. Eftersom ingående och utgående saldo för varje dag saknades i månadsrapporten och utlägg inte bokfördes i densamma skedde ingen inventering av kassasaldot per dagen för besöket. I stället skedde granskning i efterhand av rapport för maj månad 2009 mot z-kvitton. I nummerserien saknades två z-kvitton för den aktuella månaden, vilket inte ansågs rimligt. Summa enligt z-kvitton stämde av mot

bokfört saldo. Vid genomförande av provköp antecknades att ingen kassamanual fanns tillgänglig och att det var oklart huruvida återköp minskade omsättningen. På ett granskningsprogram antecknades följande efter frågan om kassabehållningen var rimlig: ”Svårt att uttala sig om kassabehållning då intäkter bokförs månadsvis.” Vidare noterades: ”Kassaavstämning något rörig.”

A-son har av RN förelagts att förklara varför han godtog bolagets intäktsredovisning trots de allvarliga bristerna i kassahanteringen och varför han inte anmärkte på att bolagets kassasystem saknade såväl systemdokumentation som behandlingshistorik. RN har vidare noterat att det enda som granskades var z-numreringen samt z-kvittonas överensstämmelse med bokförda belopp. Om mer ingående granskning av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering hade skett tidigare år har RN bett att få ta del av dokumentation över senast genomförd sådan granskning.

A-son har anfört följande.

Kommentarer till vissa brister i kassainventeringen lämnades i en promemoria. Kommentarer diskuterades med och framfördes till ägare och redovisningskonsult. Skälet till de saknade z-kvittona var att man av misstag hade slagit ut extra dagsrapporter med summa noll kronor. Han godtog denna förklaring. Systemdokumentation och behandlingshistorik saknades i och för sig men detta är en vanlig brist hos äldre kassasystem. Granskningen av bolagets intäktsredovisning omfattade inte endast granskning av z-kvitton utan även månadsrapporter, försäljningshistorik, rutiner samt analys av försäljning och bruttovinster.

A-son har till sitt yttrande till RN bifogat en av honom upprättad promemoria, daterad den 20 januari 2010, och ställd till styrelsen för kioskbolaget. I denna kommenteras och förklaras bl.a. de saknade z-kvittona. Han uppgav i promemorian att han fann företagsledningens förklaringar rimliga och att han bedömde sannolikheten för oegentligheter som liten bl.a. beroende på att intäkterna och bruttovinsten hade en jämn utveckling över åren.

RN gör följande bedömning.

Det ankommer på en revisor att dokumentera sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter.<sup>1</sup> Det förhållandet att en revisor inte har uppfyllt sin dokumentationsskyldighet innebär i sig inte att revisorns granskningsåtgärder 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 beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

Kioskbolaget bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma dess rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. A-son har själv bedömt att ”kassan” var ett riskområde och att det fanns risk att inte samtliga intäkter registrerades. Av dokumentationen framgår att han identifierade ett flertal allvarliga brister i dessa rutiner. Bristerna var av sådant slag att de borde ha föranlett honom att vidta fördjupade granskningsåtgärder. Hans dokumentation visar dock inte på några sådana fördjupade granskningsåtgärder. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han utförde en tillräckligt omsorgsfull granskning av bolagets rutiner i detta avseende. RN drar därför slutsatsen att granskningen av bolagets rutiner

---

<sup>1</sup> Se 24 § revisorslagen (2001:883) samt 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).

för kassaredovisning, kontanthantering och intäktsredovisning har varit bristfällig. De brister i revisionen som därmed har förelegat har varit sådana att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av kioskbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

### 2.3 Varulager

Posten varulager togs upp till 317 000 kr (30 procent av balansomslutningen). I en revisionsplan antecknades att varulagret utgjorde en väsentlig del av balansräkningen och därför skulle ”stämmas av mer ingående”. På ett arbetsprogram avseende varulager noterades att ”Bokhållare stämmer av inventering”. Vidare antecknades att revisionsteamet inte hade närvarat vid inventering per balansdagen den 31 augusti 2009 men kontrollinventerat lagret per den 16 december 2009 samt att denna kontroll indikerade att ”lagrets storlek relativt sett mot bokslutsdagen [var] rimligt”. Dessutom framgår att kontrollen skedde mot lagerlistor upprättade per balansdagen, dvs. mer än tre månader tidigare. Ingen uppföljning skedde av lagerrörelser under tiden mellan balansdagen och inventeringstidpunkten. Slutsatsen var: ”Dock svårt att fastställa vad lagret innehöll per balansdagen. Med tanke på försäljning samt inköp över året verkar lagernivåerna rimliga per bokslutsdag.” Vidare antecknades att lagervärdet hade ökat mot föregående balansdag med 75 000 kr ”vilket kan anses något högt”.

Av ett arbetsprogram framgår att det redovisade lagervärdet inte överensstämde med det lagervärde som bolagets företrädare hade uppgett i ett lagerintyg, utan att det sistnämnda värdet hade ökat med 14 000 kr som avsåg lotter i lager och med 47 000 kr som avsåg filmer i lager. Av en balansrapport framgår att dessa poster hade tagits upp till exakt samma belopp även per närmast föregående balansdag. Det framgår inte av dokumentationen om A-son reflekterade över denna omständighet eller över huruvida dessa lagerposter ägdes av bolaget.

A-son har anfört följande.

Bokhållaren, som var den som hade den ekonomiska kompetensen i bolaget, instruerade hur bolagets inventering skulle genomföras, sammanställde inventeringen och beaktade denna i redovisningen.

En revisionsmedarbetare besökte kiosken den 16 december 2009 och utförde kontrollinventering av varulagret. A-son bedömde att detta var tillräckligt eftersom det framgick av redovisningen att varuinköp och försäljning var jämnt fördelade över året utan några större säsongsvariationer. Lagret låg därför på ungefär samma nivå under året. Han bedömde lagret som rimligt i förhållande till bolagets storlek och verksamhet. Genom kontrollinventering på plats, priskontroll och bedömning av rutiner bedömde han att han kunde uttala sig om lagrets existens och värde. Lotter och filmer hade efter förfrågan till ägare och styrelse bekräftats ägas av bolaget.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att av förbiseende hade alla frågor och svar till ägare och bokhållare i samband med revisionen inte dokumenterats.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var, förutom byggnader och mark, bolagets enda egentliga tillgång. Att, som A-son, granska postens existens utifrån lagerlistor som upprättats mer än tre månader tidigare och utan att följa lagerrörelser kan inte anses utgöra en godtagbar grund för att fastställa lagrets existens och rätta värde. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte har gjort någon godtagbar granskning av lagret. Han har därmed inte haft grund för att godta varulagrets existens och värde per balansdagen den 31 augusti 2009. Eftersom varulagret utgjorde en väsentlig tillgång har han

därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

#### 2.4 Fortsatt drift

Bolagets resultat uppgick räkenskapsåret 2004/05 till minus 120 000 kr, räkenskapsåret 2005/06 till minus 47 000 kr, räkenskapsåret 2006/07 till minus 4 000 kr, räkenskapsåret 2007/08 till minus 85 000 kr och räkenskapsåret 2008/09 till 61 000 kr. Frågan om fortsatt drift omnämns inte i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över frågan om fortsatt drift.

A-son har anfört följande.

Kioskbolaget hade visserligen gått med förlust men ägde en externt obelånad fastighet värd minst 650 000 kr. Fastigheten hade kunnat belånas i bank vilket hade förstärkt likviditeten. Bolaget hade skulder till aktieägare om 644 000 kr. Aktieägartillskott hade kunnat lämnas vilket hade stärkt det egna kapitalet. Han har för styrelsen påtalat att det långsiktigt är ohållbart att driva en rörelse med underskott. På grund av den obelånade fastigheten och den stora ägarinlåningen hade han dock ingen anledning att vare sig likviditetsmässigt eller eget kapitalmässigt reflektera över frågan om fortsatt drift.

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 punkten 2 i RS 570, Fortsatt drift, ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar läsaren på den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.<sup>2</sup>

I årsredovisningen för kioskbolaget angavs att den var upprättad enligt årsredovisningslagen. Bolaget hade redovisat förluster under fyra av de fem senaste räkenskapsåren. Förhållandena var därmed sådana att det fanns stor anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Som framgått ovan har A-son anfört att ägarna kunde lämna aktieägartillskott genom att efterskänka sin fordran på bolaget. Att ägarna *skulle* kunna avstå från en fordran saknar emellertid betydelse vid bedömningen av frågan om fortsatt drift; avgörande är i stället om de faktiskt har åtagit sig att avstå från sin fordran på bolaget. Något underlag som visar att de hade gjort ett sådant åtagande har inte presenterats av A-son. Såvitt framgår av dokumentationen har han inte heller efterfrågat något sådant dokument. Kioskbolagets verksamhet hade genererat förluster efter finansiella poster under räkenskapsåren 2004/05–2007/08. A-son skulle därför *antingen* ha krävt att bolaget av aktieägarna erhöll en skriftlig utfästelse som garanterade bolagets egna kapital *eller* för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets

---

<sup>2</sup> RS 570 p. 32–35.

förmåga att fortsätta sin verksamhet. I det andra alternativet – som förutsätter att kioskbolaget inte har fått någon garanti men att styrelsen anser att det ändå finns förutsättningar för fortsatt drift – skulle han dessutom i sina revisionsberättelser *antingen* ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift *eller* ha uttalat att förutsättningar för fortsatt drift saknades. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionsred.

Denna bedömning förändras inte av att bolaget eventuellt kunde belåna en fastighet och därmed tillfälligt förbättra likviditeten, eftersom detta samtidigt skulle åsamka bolaget räntekostnader.

## 2.5 Kontrollbalansräkning

Enligt bolagets årsredovisningar uppgick eget kapital till 32 000 kr per balansdagen den 31 augusti 2008 och till 93 000 kr per balansdagen den 31 augusti 2009. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08 (daterad den 30 november 2008) uppmanade A-son styrelsen att upprätta en kontrollbalansräkning. Hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/09, daterad den 26 januari 2010, avvek däremot inte från standardutformningen. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 finns inte heller någon information om att en kontrollbalansräkning hade upprättats under det aktuella räkenskapsåret.

A-son har till RN i efterhand sänt in en kontrollbalansräkning, daterad den 15 januari 2009 men med värdedatum den 31 augusti 2008. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över den långa tidsperioden från värdedatumet den 31 augusti 2008 och fram till det att kontrollbalansräkningen upprättades den 15 januari 2009. I kontrollbalansräkningen justerades värdet av byggnader och mark upp med 59 000 kr med hänvisning till att det fanns övervärden. Vidare reducerades skuld till aktieägare med 70 000 kr. Enda anteckning till denna transaktion är att "Aktieägartillskott kan lämnas". A-son avgav den 15 januari 2009 ett revisorsyttrande i vilket han uppgav att det inte hade framkommit något som tydde på att kontrollbalansräkningen inte uppfyllde aktiebolagslagens (2005:551) krav.

A-son har anfört följande.

Han hade diskussioner med kunden på grund av att några leverantörer hade reagerat efter det att årsredovisning och revisionsanmärkning för räkenskapsåret 2007/08 hade registrerats hos ratingbolag. Det konstaterades då att det fanns övervärden i den byggnad som bolaget ägde men framför allt kunde ägarna lämna aktieägartillskott då det fanns stora ägarlån i bolaget. En kontrollbalansräkning upprättades i januari 2009. "Med anledning av att kontrollbalansräkning upprättades var det egna kapitalet intakt under hela räkenskapsåret 2008/09 varför det inte fanns anledning att kommentera detta i [hans] revisionsberättelse för detta räkenskapsår."

A-son har tillagt att han i sin dokumentation borde ha noterat att likvidationsplikt inte förelåg eftersom en kontrollbalansräkning hade upprättats. Kontrollbalansräkningen upprättades efter det att revisionsberättelsen avlämnades.<sup>3</sup> Han godtog värdedatumet då dessa siffror var avstämde och reviderade. Han hade förvissat sig om att månaderna efter värdedatumet inte hade genererat förluster. Kontrollbalansräkningen upprättades bl.a. för att vissa leverantörer reagerade mot den "orena" revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08.

Det fanns inga skriftliga utfästelser beträffande aktieägartillskott. Ägarna hade dock uttalat att om även nästkommande räkenskapsår genererade underskott, skulle aktieägartillskott lämnas. Företagsledning, styrelse, ägare och långivare var samma personer. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 borde information ha lämnats om att en kontrollbalansräkning hade upprättats.

---

<sup>3</sup> RN noterar att A-son uppenbarligen avser revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av Fars rekommendation RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning framgår att revisorn vid den översiktliga granskningen av en kontrollbalansräkning bl.a. bör bedöma de förutsättningar som värderingen av bolagets tillgångar och skulder baseras på.

I den aktuella kontrollbalansräkningen reducerades bolagets skuld till aktieägare med 70 000 kr. Som framgått ovan har A-son anfört att ägarna kunde lämna aktieägartillskott genom att efterskänka sin fordran på bolaget. Att ägare *skulle* kunna lämna ett tillskott saknar emellertid betydelse vid värderingen av tillgångar i en kontrollbalansräkning; avgörande är i stället om ägarna har lämnat ett bindande åtagande att lämna aktieägartillskott. RN konstaterar att några skriftliga utfästelser inte fanns. Genom att godta en felaktig kontrollbalansräkning har A-son åsidosatt god revisionssed.

Den kontrollbalansräkning som A-son granskade avsåg förhållandena i bolaget per den 31 augusti 2008 men var daterad först den 15 januari 2009. Att så inaktuella uppgifter används i en kontrollbalansräkning är inte tillfredsställande och måste anses förfela syftet med upprättande av kontrollbalansräkningar. Som framgått ovan har A-son anfört att han har ansett detta vara godtagbart eftersom siffrorna var avstämde och reviderade. RN vill härvid framhålla att det i ett bolag med helt eller delvis förbrukat registrerat aktiekapital är extra viktigt att styrelsen noga följer resultatutvecklingen. A-son skulle därför ha uppmärksammat bolagets styrelse på dess skyldighet att skyndsamt upprätta en kontrollbalansräkning och påtalat att kontrollbalansräkningen måste utvisa bolagets ställning vid en mer aktuell tidpunkt. För det fall bolaget inte efterkom detta senare krav skulle han i sitt revisorsyttrande över kontrollbalansräkningen ha anmärkt på att alltför lång tid hade förflutit från värdatedatum till upprättandedag. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han även av detta skäl åsidosatt god revisionssed.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen ska upplysningar lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Det kan konstateras att det av kioskbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 inte framgår att bolaget under räkenskapsåret hade upprättat en kontrollbalansräkning. A-son skulle ha uppmärksammat denna brist och påtalat för styrelsen att rättelse skulle ske. Även genom sin underlåtenhet att göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

### **3 Elbolaget**

Elbolaget utförde elektriska installationsarbeten. Bolaget hade räkenskapsåret 2008/09 en omsättning om 7,7 mnkr och sju anställda. A-sons revisionsberättelse avseende detta räkenskapsår avvek inte från standardutformningen. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas om han granskade bolagets intäktsredovisning eller granskade avtal med uppdragsgivare för att följa upp huruvida bolaget hade uppdrag till fast pris eller på löpande räkning. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att beskriva eventuella kontroller.

A-son har anfört följande.

Frågor om intäktsredovisning och om uppdrag till fast pris eller på löpande räkning hade diskuterats med redovisningskonsulten vid regelbundna kontakter. Bolaget hade en kunnig redovisningskonsult som kände till regelverket beträffande intäktsredovisning. Genom intervjuer med företagsledaren och redovisningskonsulten tidigare år och genom uppföljning det aktuella året

konstaterade A-son att bolaget hade redovisat intäkterna korrekt. Han hade genom intervjuer och periodiseringskontroller förvissat sig om att det per balansdagen den 30 april 2009 inte fanns några fastpris-arbeten utan endast arbeten på löpande räkning, varför inga pågående arbeten redovisades. I fråga om granskning av avtal har han anfört följande: "Några avtal har ej granskats då det sällan förekommer i [bolaget] och då bolaget nästan enbart utför uppdrag på löpande räkning".

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son enbart genom vad han har anfört om intervjuer och periodiseringskontroll inte rimligen har kunnat skaffa sig godtagbara revisionsbevis för en bedömning av om intäkterna redovisades korrekt. RN finner att han inte vare sig genom sin dokumentation eller sina svar har gjort sannolikt att han hade grund för att godta bolagets intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende har varit bristfällig. Genom att trots detta tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning har han åsidosatt god revisionsbedömning.

#### **4 Restaurangbolaget**

Bolaget bedrev restaurangverksamhet och hade därmed en omfattande kontanthantering.

I en revisionsplan antecknades att förekomsten av kontanter medförde att kontanter kunde försvinna varför det var viktigt att följa upp intäktsredovisningen. Enligt noteringar på ett försättsblad var intäkterna avstämda mot "grand total" som noterades dagligen. Enligt noteringarna framgick ingående och utgående kassabehållning av dagsrapporterna. Av en månadsrapport för december 2008 framgår att det hade gjorts en granskning av löpnummer på z-kvitton avseende denna månad. På denna rapport var ett löpnummer (73) tillskrivet för hand och ett annat löpnummer (72) saknades. Vidare hade löpnummer 75 registrerats före löpnummer 74. Dessutom påbörjades en ny nummerserie i början av månaden (december). Slutligen noterades att eftersom omsättningen omfattade två och en halv månad skulle en fördjupad granskning ske nästa år. – A-sons revisionsberättelse avvek inte från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Bolaget hade haft problem med kassasystemet och i mitten av december 2008 uppdaterat programvaran i systemet. Det var enligt ägaren "kring denna uppdatering som de två löpnumren saknades". Efter uppdateringen av programvaran byttes också z-nummerserie. Att en uppdatering av programvaran faktiskt hade skett bedömde han som en godtagbar förklaring. Enligt ägaren förekom problem med internetuppkoppling/brandvägg. Han fann att det var en trovärdig och rimlig förklaring. Bruttovinsten var dessutom normal för branschen, 61,7 procent, vilket inte indikerade någon ej bokförd försäljning. Noteringen "utökad granskning" var inte hans kommentar utan revisionsmedarbetarens.

RN gör följande bedömning.

Restaurangbolaget bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma dess rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. A-son bedömde själv att kontanthanteringen var ett riskområde och att det fanns risk för att kontanter kunde försvinna. Han konstaterade också att det fanns brister. Han har dock varken genom sin dokumentation eller

genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har granskat dessa rutiner på ett godtagbart sätt. A-son har inte heller gjort sannolikt att han i övrigt har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar därför slutsatsen att granskningen av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering har varit bristfällig liksom granskningen av bolagets intäktsredovisning i övrigt.<sup>4</sup> De brister i revisionen som därmed har förelegat beträffande väsentliga rutiner har varit sådana att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av restaurangbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Byggbolaget

### 5.1 Tidpunkt för avgivande av revisionsberättelse

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 22 december 2009. Ett arbetsprogram rubricerat Löpande granskning avseende samma år är daterat den 4 januari 2010. En promemoria, försedd med handskrivna anteckningar, från en medarbetare till A-son är daterad den 7 januari 2010. Ett arbetsprogram för kundfordringar, försett med handskrivna anteckningar och A-sons signatur är daterat den 7 januari 2010. Även en kundreskontra framtagen för betalningskontroll har åsatts detta datum. En granskning av verifikationer på konto 3231 Försäljning inom byggsektorn mot underlag skedde den 29 december 2009.

A-son har anfört följande.

Granskningen var slutförd den 22 december 2009 och en muntlig genomgång hade skett varför revisionsberättelsen kunde avlämnas. Däremot var inte all dokumentation helt färdigställd. I ISA 230 p. A 21 har man tydligt angett att dokumentationen ska färdigställas inom 60 dagar vilket också har skett. Han anser att färdigställandet av dokumentationen var en sådan administrativ process som avses i ISA 230 p. A 22.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet har avslutats.<sup>5</sup> I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.<sup>6</sup>

A-son har i sitt yttrande hänvisat till ISA 230. Vad beträffar denna standard, som ska tillämpas på revisioner av räkenskapsår som inleds efter den 15 december 2009 och som således inte var tillämplig på den aktuella revisionen, kan följande noteras. ISA 230 p. A 22 anger att färdigställandet av den slutliga dokumentationen är en administrativ process som inte medför att några nya granskningsåtgärder utförs eller att några nya slutsatser dras. Såvitt framgår av de dokument och de anteckningar som RN har beskrivit ovan har de åtgärder som har vidtagits efter revisionsberättelsens avgivande emellertid inte utgjort sådant administrativt efterarbete avseende tidigare utförd granskning som avses i nämnda standard utan i stället nya granskningsåtgärder.

---

<sup>4</sup> Jfr vad som anförs i avsnitt 2.2 ovan om bristfällig dokumentation och bevisbörda.

<sup>5</sup> Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 23 SE.

<sup>6</sup> Se RN:s beslut den 13 september 2007 i ärende dnr 2007-319 (D 32/07 i RN:s praxissamling), RN:s beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2008-34 (D 24/09 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 18 september 2009 i ärende dnr 2008-1489 (D 34/09 i RN:s praxissamling).



Således konstaterar RN att A-son har utfört delar av sin granskning efter det att revisionsberättelsen har avgetts. Härigenom har han åsidosatt god revisionsred.

### *5.2 Revisorspåteckning*

I sin revisionsberättelse tillstyrkte A-son fastställande av resultaträkningen och balansräkningen men anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter. I revisorspåteckningen finns inte någon upplysning om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

A-son har anfört att han av förbiseende missade att i revisorspåteckningen upplysa om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Enligt RS 709, p. 49SE, ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. A-son har för byggbolaget avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen. Detta innebär att han har åsidosatt god revisionsred.

### *5.3 Fordringar på bolagets ägare*

I en promemoria, daterad den 7 januari 2010, antecknades att det på ägarens avräkningskonto förekom debetsaldon och att de flesta beloppen var höga. På ett arbetsprogram antecknades att fordringarna på ägaren enligt redovisningskonsulten berodde på att ägaren gjorde inköp och hade utlägg för bolagets räkning och redovisade kvitton sent. Av ett kontoutdrag avseende kontot Avräkning ägare framgår att ägaren under perioden juli–november 2008 hade gjort löpande uttag med betydande belopp och att bolagets fordran på denne som mest uppgick till 193 000 kr, den 27 november 2008. Den 28 november 2008 gjordes en insättning med 129 000 kr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över huruvida ett förbjudet lån förelåg.

A-son har anfört följande.

Ägaren hade löpande utlägg för bolaget och tog betalt a conto för sina utlägg men släpade med redovisningen. På ett arbetspapper noterades att ägaren hade gjort inköp för bolaget men sent redovisat dessa utlägg. Av dokumentationen framgår även att avräkningskontot med ägaren innehöll ett stort antal transaktioner men att man under de sista två månaderna före bokslutet hade ”kommit i kapp” med redovisningen och att ägaren per balansdagen hade en fordran på bolaget. Vid ett möte med ägare och redovisningskonsult påtalade han att bolagets rutiner måste förbättras och att utlägg måste redovisas löpande. Då det inte fanns något debetsaldo per balansdagen eller under de två föregående månaderna hade han inte ”anledning att anmärka på detta i revisionsberättelsen” utan nöjde sig med att påtala sina iakttagelser för ägaren och redovisningskonsulten. Eftersläpningen avsåg inte hela bokföringen utan ”endast utläggsredovisningen” varför det inte fanns skäl att anmäla bokföringsbrott. Han har tillagt följande: ”Missat att dokumentera tjänsteanteckning över muntlig genomgång med ägare och redovisningskonsult.”

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § 1 aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare i bolaget. Enligt 2 § första stycket 3 samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent

affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Det är i ärendet utrett att byggbolaget under räkenskapsåret 2008/09 hade betydande fordringar på bolagets ägare via ett avräkningskonto (upp till 193 000 kr). Det finns inte något i A-sons dokumentation som verifierar hans påstående om att han diskuterade frågan om utlägg med bolagets ägare eller krävde förbättringar.

Såvitt framgår av A-sons dokumentation och svar har han inte utrett huruvida byggbolaget hade lämnat lånet av affärsmässiga skäl. Han skulle ha utrett detta och, om han hade funnit att lånet till någon del var förbjudet enligt aktiebolagslagen, anmärkt på detta i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta att agera på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionsred. Att det inte förelåg någon fordran på ägaren per balansdagen förändrar inte denna bedömning.

#### *5.4 Entreprenadverksamhet och intäktsredovisning*

Byggbolaget hade räkenskapsåret 2008/09 en omsättning om 6,1 mnkr och 18 anställda. Av förvaltningsberättelsen framgår att bolaget bedrev entreprenadverksamhet. Enligt tilläggsupplysningar redovisade bolaget utförda tjänsteuppdrag på löpande räkning i enlighet med Bokföringsnämndens alternativregel i dess allmänna råd BFNR 2003:3. Pågående inte fakturerade tjänsteuppdrag togs inte upp som tillgång i balansräkningen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade några uppdragsavtal för att utreda i vilken mån bolaget hade uppdrag till fast pris eller på löpande räkning eller om han ens efterfrågade några avtal. Inte heller kan utläsas om han gjorde någon granskning av bolagets intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

Han hade tillgång till verifikationer och en SIE-fil för en viss tid in på det påföljande räkenskapsåret. En transaktionsanalys genomfördes också där periodsaldon för det nya året granskades. Vid samtal med ägare och redovisningskonsult framkom att bolaget under det aktuella året inte hade några arbeten till fast pris utan endast arbeten på löpande räkning där intäktsföring skedde i takt med fakturering. Periodiseringskontrollen inriktades därför på kostnadssidan, speciellt övriga kostnader, vilka fördelade sig jämnt över månaderna. Granskning av intäktsredovisningen skedde genom intervjuer med redovisningskonsult och ägare, och värderings- och redovisningsfrågor diskuterades löpande. Detta borde dock ha dokumenterats tydligare. Några uppdragsavtal granskades inte då detta sällan förekom i bolaget. Hans granskning av intäktsredovisningen skedde inte enbart genom intervjuer utan också genom periodiseringskontroll och kontroll av kundfakturor.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde någon godtagbar granskning av bolagets entreprenadverksamhet och av dess intäktsredovisning. Han har inte heller genom sina yttranden till gjort sannolikt att en sådan granskning har skett. RN drar av detta slutsatsen att granskningen har varit otillräcklig. Genom att trots detta tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning har A-son åsidosatt god revisionsred.

## 6 RN:s sammanfattande bedömning

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskningar av bolagens intäktsredovisningar har i flera fall varit bristfälliga. I ett bolag har hans granskning av posten varulager varit otillräcklig. Han har i samma bolag godtagit en felaktig kontrollbalansräkning samt inte övervägt frågan om fortsatt drift. I det bolaget har han också underlåtit att påtala att information borde ha lämnats i årsredovisningen om att en kontrollbalansräkning hade upprättats. I ett annat bolag har han avgett revisionsberättelse innan granskningen var slutförd, i revisorspåteckningen inte upplyst om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen och inte i tillräcklig utsträckning utrett huruvida det förelåg ett förbjudet lån. Han har för samtliga bolag tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar trots att han på grund av brister i revisionerna inte har haft grund för detta.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son genom vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.