

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. Av kvalitetskontrollantens rapport framgår att denne bedömde att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har, gjort en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande ett av de två revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll, här benämnt **larmbolaget**. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fem revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här **bokbolaget, investbolaget, inläsningsbolaget, förlagsbolaget** och **restaurangbolaget**. Investbolaget var moderbolag i en koncern där även bokbolaget och inläsningsbolaget ingick. Inläsningsbolaget avyttrades till en delvis extern köpare under första halvåret 2012. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Larmbolaget	2011	450	315
Bokbolaget	2011	7 528	11 284
Bokbolaget	2012-01-01–2012-06-30	3 865	45 370
Investbolaget	2011	912	13 550
Investbolaget	2012-01-01–2012-06-30	456	37 263
Inläsningsbolaget	2011	38 881	31 769
Förlagsbolaget	2010-09-01–2011-08-31	2 665	1 134
Restaurangbolaget	2011	1 755	151

Larmbolagets verksamhet avsåg installation av larm- och passerkontrollanläggningar. Bokbolaget bedrev försäljning av bl.a. böcker, läromedel, musik och film. Inläsningsbolaget bedrev produktion och försäljning av läromedel och utbildningsmaterial. Investbolaget var ett förvaltningsbolag. Förlagsbolaget bedrev bokförlagsverksamhet samt journalistisk verksamhet och restaurangbolaget restaurangverksamhet.

A-son avgav för samtliga bolag utom restaurangbolaget revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen för restaurangbolaget informerade han om att aktiekapitalet var förbrukat till mer än hälften.

Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som har börjat den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Som framgår av tabellen ovan gällde således ISA för samtliga revisioner utom den av förlagsbolaget.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskning av transaktionerna mellan investbolaget och bokbolaget samt mellan bokbolaget och ett delvis externt bolag, avseende inläsningsbolaget. I avsnitt 4–9 behandlas hans granskning av ett antal väsentliga resultat- och

balansposter samt vissa övriga frågor rörande revisionerna av de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10. A-son har yttrat sig över en av RN upprättad promemoria och i det sammanhanget också besvarat några frågor.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbördas anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Transaktioner mellan investbolaget och bokbolaget samt mellan bokbolaget och ett delvis externt bolag avseende inläsningsbolaget

3.1 Bakgrund

RN har tagit del av A-sons dokumentation av investbolaget och bokbolaget för räkenskapsåren 2011 och den 1 januari 2012–30 juni 2012 samt för inläsningsbolaget för räkenskapsåret 2011.

Av **investbolagets** årsredovisning för år 2011 framgår att bolaget ägde andelar i koncernbolag med ett totalt bokfört värde om 13,1 mnkr per den 31 december 2010 och med ett totalt bokfört värde om 700 tkr per balansdagen den 31 december 2011. Enligt A-sons anteckningar hade investbolaget under år 2011 avyttrat inläsningsbolaget, med ett bokfört värde om 12,3 mnkr och ytterligare ett dotterbolag, med ett bokfört värde om 100 tkr.

Av investbolagets årsredovisningar för år 2011 och det förkortade räkenskapsåret 2012 framgår att bolaget ägde bokbolaget med ett bokfört värde om 100 tkr såväl per balansdagen den 31 december 2011 som per balansdagen den 30 juni 2012. Investbolaget redovisade för år 2011 en

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

förlust om 12,4 mnkr. Av en resultatrapport framgår att 12,3 mnkr av detta belopp utgjordes av en förlust vid avyttring av aktier. Av A-sons dokumentation för investbolaget avseende år 2011 kan inte utläsas hur denna förlust hade uppkommit.

Investbolaget redovisade för det förkortade räkenskapsåret 2012 en post om 25 mnkr, som i årsredovisningen rubricerades Resultat från andelar i koncernföretag. Enligt A-sons anteckningar hade posten uppkommit genom en anteciperad utdelning från bokbolaget.

Av **bokbolagets** årsredovisning för år 2011 framgår att bolaget redovisade 5,2 mnkr som andelar i koncernföretag och att posten hade tagits upp till noll kronor per balansdagen den 31 december 2010. Enligt en balansrapport utgjordes 7 tkr av detta belopp av aktier i dotterbolag och resterande del av ett ovillkorat aktieägartillskott till inläsningsbolaget. I A-sons dokumentation för bokbolaget för år 2011 finns

ett avtal enligt vilket investbolaget i oktober 2011 avyttrade inläsningsbolaget till bokbolaget för 7 tkr.²

I årsredovisningen för det förkortade räkenskapsåret 2012 tog bokbolaget upp andelar i koncernföretag till noll kronor per balansdagen den 30 juni 2012. Andelar i intresseföretag redovisades med 5 tkr, att jämföra med noll kronor per närmast föregående balansdag. Bokbolaget redovisade 38,6 mnkr som Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar att jämföra med noll kr för räkenskapsåret 2011. I förvaltningsberättelsen föreslogs en utdelning om 25 mnkr.

I A-sons dokumentation avseende bokbolaget för det förkortade räkenskapsåret 2012 finns ett avtal enligt vilket bokbolaget sålde samtliga aktier i inläsningsbolaget till ett nybildat bolag, här benämnt IGAB, för totalt 44,3 mnkr. En person, här benämnd TKR, har som representant för bokbolaget undertecknat en avräkningsnota av vilken den nämnda köpeskillingen framgår och hur den skulle erläggas. Avtal om aktieägarlån och reverser är undertecknade av TKR, som representant för bokbolaget och en person, här benämnd CHÖ, som representant för IGAB (köparbolaget). Samtliga dessa senare dokument är daterade den 2 februari 2012. Av ett aktieägaravtal daterat samma dag framgår att bokbolaget hade förbundit sig att förvärva 10 procent av röster och kapital i IGAB från dess moderbolag. Som framgått ovan hade bokbolaget, för det förkortade räkenskapsåret 2012, tagit upp aktier i intressebolag till 5 tkr per balansdagen den 30 juni 2012. RN har frågat A-son om detta innebar att bokbolaget hade förvärvat 10 procent av aktierna i IGAB för 5 tkr.

Årsredovisningarna för investbolaget och bokbolaget är för åren 2011 och det förkortade räkenskapsåret 2012 undertecknade av en person, här benämnd BKR.

Inläsningsbolagets årsredovisning för år 2011 är undertecknad av bl.a. TKR och CHÖ. Den är daterad den 28 maj 2012. Av ett stämmoprotokoll, daterat samma dag, framgår att bl.a. TKR och CHÖ valdes till styrelseledamöter i inläsningsbolaget fram till nästa ordinarie bolagsstämma. Av uppgifter från Affärsdata framgår att de också ingick i styrelsen för IGAB när detta bolag i februari 2012 förvärvade inläsningsbolaget från bokbolaget.

A-sons dokumentation beträffande de ovan nämnda transaktionerna består endast av balans- och resultatrapporter samt avtal och kortfattade noteringar till de aktuella balansposterna. Vad gäller

² Detta förklarar förlusten i investbolaget om 12 293 tkr (12 300 tkr -7 tkr) för år 2011.

bokbolagets försäljning av inläsningsbolaget till IGAB kan inte av dokumentationen utläsas om han övervägde om köpeskillingen (närmare 45 mnkr) var rimlig mot bakgrund av att det delvis var samma styrelse i säljar- och köparbolaget och att inläsningsbolagets resultat för åren 2010 och 2011 uppgick till 1,4 mnkr respektive 1,1 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Investbolaget ägdes av TKR och BKR med 50 procent vardera. Vad gäller investbolagets försäljning av inläsningsbolaget till bokbolaget var han inte inblandad i denna transaktion. Han har fått lära sig att om man inte har kunskap om kvalificerade frågor ska dessa överlåtas till någon som har den kvalifikationen. I detta fall var två större revisionsbyråer inblandade. Eventuella fel i samband med transaktionen har begåtts av dessa två revisionsbyråer.

Han ifrågasatte inte köpeskillingen vid försäljningen av inläsningsbolaget från bokbolaget till IGAB, eftersom denna var en fråga mellan köpare och säljare och båda parterna godtog beloppet. Han var inte inblandad i den transaktionen heller utan förlitade sig på att de två anlidade revisionsbyråerna och deras skattejurister hade gjort rätt. Han konstaterade att det enligt bokföringen fanns utdelningsbara medel i bokbolaget och att detta bolag hade ett balanserat resultat om 11 mnkr efter utdelningen. Han känner inte till hur transaktionerna skedde utan förlitade sig på de nämnda specialisterna. Enligt hans mening var det inte fråga om någon närståendetransaktion.

Han uppfattade det som så att bokbolagets redovisning av aktier i intresseföretag till ett belopp om 5 tkr var ”kopplat till aktieförsäljningen” avseende inläsningsbolaget.

3.2 Aktieägartillskott

Av en balansrapport för **bokbolaget** per balansdagen den 31 december 2011 framgår att bolaget redovisade 5,2 mnkr som en tillgång rubricerad Ovillkorat aktieägartillskott [inläsningsbolaget].³ I bokbolagets årsredovisning för år 2011 rubricerades beloppet som Andelar i koncernföretag.

A-son har som bilagor till ett av sina yttranden till RN gett in dels en resultatrapport för inläsningsbolaget för år 2011, dels ett dokument rubricerat *Aktieägartillskott* daterat den 31 december 2011 och undertecknat av TKR och BKR som företrädare för bokbolaget. Av dokumentet framgår att inläsningsbolaget mottog ett ovillkorat aktieägartillskott från bokbolaget. Något belopp anges inte i dokumentet.

Det registrerade aktiekapitalet i **inläsningsbolaget** hade enligt årsredovisningen för år 2011 ökat med 5,2 mnkr (från 200 tkr till totalt 5,4 mnkr). I en not till eget kapital togs dock aktiekapitalet liksom närmast föregående balansdag upp till 200 tkr. I årsredovisningen finns ingen förklaring till den i balansräkningen redovisade ökningen av aktiekapitalet. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade avsaknaden av information i årsredovisningen eller att aktiekapitalet togs upp till 5,4 mnkr i balansräkningen men till 200 tkr i noten till eget kapital. I en balansrapport för inläsningsbolaget per balansdagen den 31 december 2011 rubricerades 200 tkr som aktiekapital och 5,2 mnkr som ett ovillkorat aktieägartillskott.

³ Bokbolaget tog i årsredovisningen för år 2011 upp andelar i koncernbolag till totalt 5 174 tkr. Av detta belopp utgjordes 7 tkr av en köpeskillning för förvärv av inläsningsbolaget från investbolaget och 5 167 av ett aktieägartillskott från bokbolaget till inläsningsbolaget.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han övervägde om det registrerade aktiekapitalet hade ökats i enlighet med reglerna i 11 kap. aktiebolagslagen (2005:551) eller om syftet var att det ovillkorade aktieägartillskottet skulle redovisas som en ökning av det registrerade aktiekapitalet i inläsningsbolaget, och om så var fallet, om han utredde om ökningen av aktiekapitalet hade registrerats hos Bolagsverket.

A-son har uppgett följande.

Det var aktieägartillskottet om 5,2 mnkr från bokbolaget som gjorde att aktiekapitalet i inläsningsbolaget redovisades med 5,4 mnkr. I noten i årsredovisningen skulle det ha stått att ett aktieägartillskott hade lämnats och att aktiekapitalet uppgick till 5,4 mnkr. Av detta belopp utgjordes 5,2 mnkr av det ovillkorade aktieägartillskottet. Även i detta fall förlitade han sig på det arbete som hade utförts av de två anlitade revisionsbyråerna.

3.3 Försäljning av aktier och uppkomsten av posten Andra långfristiga fordringar

Av revisionsdokumentationen för bokbolaget avseende det förkortade räkenskapsåret 2012 framgår att IGAB:s förvärv av aktierna i inläsningsbolaget bl.a. finansierades genom att köparen, IGAB, ställde ut reverser till bokbolaget. Dessa uppgick till totalt 11,2 mnkr.

Bokbolaget tog i årsredovisningen per balansdagen den 30 juni 2012 upp en fordran om 11,2 mnkr på IGAB (motsvarande 25 procent av bokbolagets balansomslutning). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över om det var försvarbart att ta upp denna fordran till sitt nominella belopp.

A-son har uppgett följande.

Bokbolagets fordran på IGAB avsåg reverser i samband med försäljningen av inläsningsbolaget. Av försäljningspriset om 44,3 mnkr betalades 33,1 mnkr, resterande del av köpeskillingen lämnades som reverser. Det fanns inte någon säkerhet för reverserna om 11,2 mnkr. Han ansåg att fordran var fullgod trots att det inte fanns någon formell säkerhet. Bokbolaget ägde 10 procent av aktierna i IGAB.

Han tillstyrkte fastställande av resultaträkningen och balansräkningen i bokbolaget på grund av det resultat som verksamheten visade efter försäljningen av inläsningsbolaget. Han ansåg vidare att det fanns utrymme för en utdelning om 25 mnkr. Bolaget hade ett balanserat resultat om 11 mnkr efter utdelningen. Genom redovisningen förstod han hur den finansiella intäkten hade uppkommit.

3.4 RN:s bedömning

Av ISA 500 *Revisionsbevis*, punkten 8 framgår följande. För det fall en revisor avser att som revisionsbevis använda information som har tagits fram av en specialist anlitad av företagsledningen, ska revisorn, i den utsträckning som krävs och med hänsyn till vilken betydelse specialistens arbete har för revisorns syften utvärdera specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, skaffa sig en förståelse för specialistens arbete och utvärdera hur specialistens arbete är som revisionsbevis för påståendet i fråga. Av ISA 500, punkten A 44 framgår vidare att förståelse av det arbete som specialisten, anlitad av företagsledningen, utför innefattar förståelse av det relevanta specialområdet. Vidare uttalas att förståelse av det relevanta

specialområdet kan inhämtas i samband med att revisorn avgör om han eller hon har sakkunskap nog att utvärdera det arbete som specialisten har utfört eller om revisorn behöver anlita en specialist i revisionsarbetet för detta syfte.

Som framgått ovan förelåg det stor diskrepans vid prissättningen av inläsningsbolaget, från ett bokfört värde om 12,5 mnkr till en koncernintern försäljning om 7 tkr och vidare en extern försäljning om 44,3 mnkr. Vidare var det delvis samma styrelse och ägare i säljarbolag och köparbolag vid den externa försäljningen. Detta innebär att det förelåg en förhöjd revisionsrisk vid bedömningen av transaktionerna.

När det gäller **bokbolagets** försäljning av inläsningsbolaget och det uppgivna lämnade aktieägartillskottet har A-son i flera yttranden till RN hänvisat till att transaktionerna hade utförts med hjälp av externa specialister och att han förlitade sig på att dessa hade gjort rätt. Enligt RN:s uppfattning hade han inte grund för detta ställningstagande. Han skulle, särskilt mot bakgrund av den förhöjda revisionsrisken, ha gjort egna bedömningar. För det fall han ansåg sig sakna kompetens ålåg det honom, enligt ISA 500, att själv anlita en specialist. Eftersom han inte vidtog några av dessa åtgärder, har hans granskning varit otillräcklig.

Vidare godtog han att bokbolaget per balansdagen den 30 juni 2012 redovisade fordringar motsvarande 25 procent av balansomslutningen, på ett nybildat bolag utan att närmare utreda om fordringarna kunde anses säkra. Bristen på närmare bedömning av denna fråga har medfört att hans granskning varit otillräcklig.

I båda nu behandlade fall var det fråga om för bokbolaget väsentliga belopp. Bristerna i granskningen var därför, såväl var för sig som sammantagna, sådana att A-son saknade grund för att för det förkortade räkenskapsåret 2012 tillstyrka fastställande av bokbolagets resultat- och balansräkningar och inte heller förslaget till vinstutdelning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsned.

RN konstaterar vidare att A-son, såvitt gäller **inläsningsbolaget**, godtog att aktiekapitalet per balansdagen den 31 december 2011 togs upp till 5,3 mnkr i balansräkningen i årsredovisningen för år 2011, att jämföra med 200 tkr närmast föregående balansdag. Det finns inget, vare sig i hans revisionsdokumentation eller i hans yttranden till RN, som tyder på att han hade utrett huruvida reglerna om ökning av aktiekapitalet i 11 kap. aktiebolagslagen hade följts i sådan omfattning att det fanns förutsättningar att redovisa ett ökat aktiekapital. RN:s slutsats är att A-son har åsidosatt god revisionsned genom att utan godtagbara underlag godta att det registrerade aktiekapitalet felaktigt togs upp till 5,4 mnkr i inläsningsbolagets årsredovisning för år 2011.

4 Granskningen av resultaträkningar

4.1 Larmbolaget

Larmbolagets omsättning uppgick år 2011 till 450 tkr och rörelsekostnaderna till 445 tkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några granskningar av några resultatposter, vare sig intäkter eller kostnader.

A-son har uppgett följande.

Vad gäller resultaträkningen framgår att kostnaderna var ungefär desamma räkenskapsåren 2010 och 2011. Det enda som skiljer är att kostnaden för förbrukningsinventarier år 2011 hade ökat med 16 tkr, eftersom en butik hade startats upp och nya inventarier erfordrades. Han gjorde inte någon granskning av bolagets kostnader. Han granskade samtliga verifikationer men gjorde inte någon notering.

4.2 Bokbolaget

Räkenskapsåret 2011

Bokbolagets omsättning uppgick år 2011 till 7,53 mnkr och rörelsekostnaderna till 7,48 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade väsentliga resultatposter.

A-son har uppgett att de största posterna var annonser 648 tkr, porto 127 tkr samt redovisningstjänster och övriga konsulttjänster 127 tkr. Hans dokumentation innehåller inte några handlingar avseende dessa poster.

Räkenskapsåret 2012-01-01–2012-06-30

Som framgått ovan hade bokbolaget under det förkortade räkenskapsåret 2012 avyttrat inläsningsbolaget för totalt 44,3 mnkr. Bolaget redovisade ett resultat från finansiell anläggningstillgång om 38,6 mnkr. Bokbolaget redovisade detta år en nettoomsättning om 3,9 mnkr, kostnader handelsvaror 2,1 mnkr och övriga externa kostnader om 4,4 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade några resultatposter, vare sig intäkter eller kostnader, fränsett den ovan nämnda försäljningen av dotterbolaget, inläsningsbolaget.

A-son har uppgett följande.

De största enskilda externa kostnadsposterna var konsultarvode om 2,2 mnkr och övriga främmande tjänster om 644 tkr. Detta var kostnader som föranleddes av försäljningen av inläsningsbolaget. Övriga kostnader hade samband med bolagets nya verksamhet, som var försäljning via internet. Kostnaderna avsåg frakter om 344 tkr, datakommunikation om 105 tkr (uppläggning av lagerredovisning), förbrukningsmaterial om 278 tkr och förbrukningsinventarier om 115 tkr. Han granskade de större kostnadsposterna men dokumenterade inte detta.

4.3 Inläsningsbolaget

Inläsningsbolagets omsättning räkenskapsåret 2011 uppgick till 38,11 mnkr och rörelsekostnaderna till 38,04 mnkr. Den största kostnadsposten utgjordes av Handelsvaror som redovisades med 17,8 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade väsentliga resultatposter.

A-son har uppgett följande.

Bolagets kostnader bestod av tre huvudgrupper; Råvaror och förnödenheter om 17,8 mnkr, Övriga externa kostnader om 10,0 mnkr och personalkostnader om 9,5 mnkr. Vad gäller gruppen Övriga externa kostnader granskade han hyror, försäkringskostnader och leasingavgifter i samband med granskning av förutbetalda kostnader.

Vidare granskade han flertalet poster avseende personalkostnader. Han granskade inte gruppen Råvaror och förnödenheter. En stor del av dessa inköp gjordes från ett närstående bolag.

4.4 Förlagsbolaget

Förlagsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2010/11 till 2,7 mnkr och rörelsekostnaderna till 2,4 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade några resultatposter, vare sig intäkter eller kostnader.

A-son har uppgett följande.

Vad avser bolagets resultaträkning granskade han samtliga leverantörsfakturor. I samband härmed kontrollerades att kostnaden var rätt konterad. Markeringarna på leverantörsjournalerna innebär att han har granskat fakturan. Han har inte gjort markeringarna för att någon utomstående skulle förstå dessa.

A-son har till RN sänt in en leverantörsfakturajournal på vilken belopp markerats med bockar. Det framgår inte vad dessa bockar avser.

4.5 RN:s bedömning

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av de fyra bolagen utläsas att han genomförde någon godtagbar granskning av resultaträkningarna. RN noterar att A-son inte, beträffande något av de fyra ovan nämnda bolagen, har förklarat på vilken grund han godtog bolagens intäktsredovisningar, förutom en hänvisning till verifikationsgranskning avseende larmbolaget.

Vad gäller **larmbolaget** har A-son i sitt svar till RN uppgett att han granskade samtliga verifikationer. RN konstaterar dock att en granskning av verifikationer inte kan verifiera fullständigheten i ett bolags intäktsredovisning. I fråga om **bokbolaget** är de sifferuppgifter som han har hänvisat till båda åren hämtade från resultatrapporter. Denna information verifierar inte att han granskade några väsentliga resultatposter. Vad gäller **inläsningsbolaget** verifieras inte hans uppgifter om utförd granskning av någon dokumentation. Det står under alla förhållanden, genom hans egna uppgifter, klart att han inte granskade posten Handelsvaror om 17,8 mnkr som utgjorde 48 procent av bolagets redovisade rörelsekostnader (exklusive avskrivningar). Inte heller beträffande **förlagsbolaget** verifieras hans uppgifter om utförd granskning av dokumentationen. Bockarna på leverantörsjournalerna kan sålunda inte anses bekräfta att det förekom en godtagbar granskning av bolagets resultaträkning. A-son har inte heller, beträffande något av de fyra uppdragen, genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av bolagens resultaträkningar. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna framstår som så omfattande att A-son för samtliga fyra bolag saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

5 Rutiner för kontanthantering och kassaredovisning i restaurangbolaget

Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet. A-sons dokumentation vad gäller bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning består av ett handskrivet dokument, upprättat av bolaget och benämnt Försäljningsrapport för perioden 21–30 december 2011. På detta finns kolumner för datum, nettobelopp, moms 25 procent, moms 12 procent, kontant, kredit och bruttobelopp. Vidare finns kontoutdrag från en bank som bl.a. visar bolagets tillgångar på kontot per den 30 december 2011. På kontoutdraget finns några handskrivna siffror. Slutligen finns en resultatrapport på vilken A-son har antecknat ”32 %” vid kontot 4010, Inköp material och varor. Någon ytterligare dokumentation finns inte vad avser bolagets intäktsredovisning och dess rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade huruvida de handskrivna beloppen på dokumentet Försäljningsrapport var korrekta. Inte heller kan det utläsas om A-son på annat sätt granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning, exempelvis om han förvissade sig om vilken typ av kassaregister som bolaget hade eller om han granskade några z-kvitton eller kontrollremсор. Det framgår inte heller om han i övrigt granskade bolagets intäktsredovisning. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett följande.

Kassaapparaten var godkänd. Bolaget gjorde en ”kassaredovisning”.⁴ Där noterades bruttoförsäljning varje månad. Fördelning skedde mellan kontant- och kreditkortsförsäljning. Mervärdesskatt fördelades på försäljning i restaurangen och försäljning för avhämtning. På all kreditkortsförsäljning kom avräkning från banken varje månad. Han granskade att varje kreditkortsförsäljning under räkenskapsåret hade satts in på banken. Bolagets intäkter granskades således genom att han stämde av varje försäljningsrapport mot bl.a. bankens kontoutdrag. Han kunde konstatera att den veckovis gjorda redovisningen stämde med de belopp som hade satts in på bankkontot (kontokortsförsäljning) och att kontantförsäljningen stämde med kassaremsan. Bolaget upprättade varje vecka en försäljningsrapport motsvarande den som finns i hans dokumentation. Eftersom alla dessa rapporter såg likadana ut, kopierade han endast en sådan rapport till sin dokumentation. Han granskade alla rapporter mot insättningar på bank och kreditkortsredovisningarna. Han gjorde också avstämningar mot kassaredovisningarna. I dokumentationen hos bolagets veckoredovisning bifogades kassaremsor med Z-kvitton. Han tog inga kopior av dessa.

RN gör följande bedömning.

Restaurangbolagets verksamhet medför normalt en betydande kontanthantering, något som typiskt sett kan innebära en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av restaurangbolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt.

Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att A-son gjorde någon granskning och bedömning med den omfattning och inriktning som bolagets förhållanden krävde. Dokumentationen ger inte heller något besked om när granskningen utfördes och vilka slutsatser som han drog av den. De genomgående kortfattade uppgifter som han har lämnat till RN ger inte

⁴ RN har uppfattat det så att A-son med detta uttryck avser det ovan nämnda handskrivna dokumentet som rubricerades Försäljningsrapport.

heller ledning i detta avseende. Han har inte heller i övrigt genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade vare sig rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt på ett godtagbart sätt. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av restaurangbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager

6.1 Larmbolaget

Posten Varulager togs upp till 93 tkr (motsvarande 30 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 december 2011. A-sons dokumentation utgörs av en lagervärdeslista.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade under tidigare år endast haft lager för leverans i samband med installationer. Lagrets värde hade då varierat mellan 30 och 35 tkr. År 2010 startade bolaget även försäljning av varor i butik vilket ledde till att omsättningen fördubblades jämfört med tidigare år. Han bedömde att varulagrets redovisade värde var rimligt på grund av detta. I samband med granskningen hade han sett att lagerinköpen hade ökat under år 2011.

6.2 Bokbolaget

Räkenskapsåret 2011

Posten Varulager i bokbolaget togs upp till 3,2 mnkr (motsvarande 28 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 december 2011. A-sons dokumentation består av några lagerlistor. Det finns inget i dokumentationen som visar om han gjorde några kontroller.

A-son har uppgett att bolaget hade startat upp en ny verksamhet under år 2011 varför det inte fanns något ingående lager. Han dokumenterade inte detta. Han har tillsammans med en av delägarna ”gått igenom lagret”.

Räkenskapsåret 2012

Posten Varulager togs upp till 4,5 mnkr (motsvarande tio procent av balansomslutningen) per balansdagen den 30 juni 2012.⁵ A-sons dokumentation består av lagervärdeslistor. Det finns inget i dokumentationen som visar om det hade skett någon granskning av posten.

A-son har uppgett följande.

⁵ Att varulagret per balansdagen den 30 juni 2012 uppgick till endast 10 procent av balansomslutningen berodde på att bokbolaget efter försäljning av ett dotterbolag hade en fordran på köparbolaget om 11,2 mnkr och en post Kassa och bank om 24,3 mnkr.

Hans granskning av posten Varulager avslutades den 2 augusti 2012 då han daterade sin revisionsberättelse. I samband med sin granskning hade han en ”genomgång (inventering) av lagret” tillsammans med bolagets ägare.

6.3. Inläsningsbolaget

Posten Varulager togs upp till 4,6 mnkr (motsvarande 14 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 december 2011. A-sons dokumentation består av några lagerlistor. Det finns inget i dokumentationen som visar om han gjorde några kontroller.

A-son har uppgett att han hade ”varit med” en av delägarna på lagret men att han inte dokumenterade detta.

6.4 Förlagsbolaget

Posten Varulager togs upp till 295 tkr (motsvarande 26 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 augusti 2011. A-sons dokumentation består av en lagervärdelista. Det finns inget i dokumentationen som visar om det skedde någon granskning av posten.

A-son har uppgett följande.

Varulagret fanns hos en fristående lagerhållare. Han godtog dennes uppgifter. Han var inte närvarande vid inventeringen per den 31 augusti 2011. Han uppdrog inte åt någon annan att närvara vid inventeringen och han begärde inte heller in ett utlåtande från någon annan som granskat lagerhållarens redovisningssystem eller interna kontroll. Han inspekterade inte heller lagerhållarens dokumentation av lagret tillhörande förlagsbolaget.

6.5 RN:s bedömning

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

Av RS 501 *Revisionsbevis – överväganden beträffande särskilda poster*, punkterna 5 och 7 framgår vidare att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt.⁶ Hur en revisor ska förhålla sig till ett varulager som förvaras och står under kontroll av en tredje part behandlas i punkten 18. Utgångspunkten är att revisorn ska skaffa sig bekräftelse direkt från den tredje parten om lagrets kvalitet och tillstånd. Beroende på varulagrets

⁶ RN hänvisar till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av förlagsbolaget för det här aktuella räkenskapsåret.

väsentlighet ska revisorn vidta ett antal andra åtgärder, bl.a. bedöma tredje parts integritet och oberoende.

RN konstaterar att A-sons granskningsdokumentation beträffande posten Varulager för samtliga här angivna fyra bolag är ytterst knapphändig och att den inte medger några närmare slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. I sina yttranden till RN har han endast lämnat kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor om utförd granskning. Det finns inte heller någon dokumentation som verifierar hans uppgifter. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av posten Varulager var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

7 Fortsatt drift – restaurangbolaget

Resultatet i restaurangbolaget uppgick år 2010 till 3 tkr. År 2011 redovisades en förlust om 80 tkr.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över frågan om fortsatt drift och därmed inte heller övervägt om han var skyldig att påtala för styrelsen att information i denna fråga måste lämnas i förvaltningsberättelsen.

A-son har uppgett följande.

Vad gäller frågan om fortsatt drift hade bolaget haft en kostnad om ca 50 tkr avseende en bil. Bilen skulle säljas under år 2012 och kostnaderna skulle då minska med det nämnda beloppet. Efter att bilen sålts skulle bolaget, under oförändrade intäkter och kostnader i övrigt, komma att visa ett positivt resultat. Vidare hade bolaget ett övervärde i lokalen där man bedrev verksamheten. Detta övervärde påverkade inte likviditeten men hade betydelse för bolagets ställning. Om bolaget skulle fortsätta med förlust, avsåg det att sälja lokalen. Likviditeten skulle därmed förändras och bolagets ställning skulle inte vara i fara.

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 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkten 12 i samma ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt punkten 18 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar

har lämnats ska, enligt punkten 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt punkten 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Restaurangbolaget redovisade en förlust om 80 tkr för år 2011, vilket innebär att bolagets resultat för räkenskapsåret 2011 skulle vara negativt även om bilkostnader om 50 tkr inte hade medräknats. Som framgått ovan har A-son uppgett att bolaget hade möjlighet att sälja lokalen varvid likviditeten skulle förbättras. Av 2 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår dock att bolaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Detta framgår också av punkten 12 i ISA 570. Av A-sons dokumentation och yttrande framgår inte om han övervägde möjligheten till fortsatt verksamhet om restaurangbolaget skulle tvingas avyttra lokalen.

RN anser att A-son i den uppkomna situationen skulle ha påtalat för bolagets styrelse att den måste göra särskilda bedömningar av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall han bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Han skulle då också i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Om styrelsen inte lämnade särskild information, trots att han hade påtalat detta, skulle han i sin revisionsberättelse ha uttalat sig med reservation eller ha uttalat en avvikande mening. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

8 Händelser efter räkenskapsårets utgång

Av A-sons dokumentation för larmbolaget, bokbolaget (räkenskapsåret 2012), förlagsbolaget och restaurangbolaget kan inte utläsas om någon granskning hade skett av händelser efter räkenskapsårets utgång (enligt ISA 560 *Efterföljande händelser*).

A-son har uppgett att uppföljning av betalda kundfordringar och leverantörsskulder samt betalningar av mervärdesskatt, personalskatter och sociala avgifter gjordes på det nya räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt ISA 560 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. 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 dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.

Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i de angivna standarderna kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört, genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden, förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång och förfrågningar hos företagsledningen rörande händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Granskningsåtgärderna syftar till att komplettera sådan granskning av rutinkaraktär som avser särskilda transaktioner som inträffat efter räkenskapsårets slut och som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, exempelvis granskning av betalningar till fordringshavare.

De revisionsåtgärder som A-son i sitt svar till RN har angett att han utförde för att granska händelser efter räkenskapsårets utgång är inte sådana som avses i RS 560 och ISA 560. Hans granskning uppfyller således inte de krav som följer av de angivna standarderna. Granskningen har därför varit bristfällig. Genom att vid de fyra aktuella revisionerna inte på ett godtagbart sätt granska händelser efter räkenskapsårets utgång har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

9 Årsredovisningen för förlagsbolaget

Den årsredovisning för förlagsbolaget avseende räkenskapsåret 2010/11 på vilken A-son har gjort sin revisorspåteckning är inte egenhändigt undertecknad av en av bolagets tre styrelseledamöter (här benämnd SS). Vid dennes namn, som har angetts textat, finns en namnteckning av en annan person (här benämnd UL) som vid den aktuella tidpunkten inte ingick i styrelsen. A-sons dokumentation innehåller inte några kommentarer om detta. Han avgav en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

SS var bortrest när årsredovisningen skulle skickas in till Bolagsverket. Det fanns en muntlig överenskommelse mellan honom själv, SS och UL om att lösa problemet med undertecknandet på så sätt som framgår av årsredovisningen. UL skötte bolagets redovisning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap 7 § årsredovisningslagen ska en årsredovisning skrivas under av samtliga styrelseledamöter. En årsredovisning som inte uppfyller dessa krav är inte formellt avgiven, varför det enligt RN:s praxis anses föreligga hinder mot att avge revisionsberättelse.⁷

Förlagsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010/11 hade, när A-son gjorde sin revisorspåteckning, endast undertecknats av två av bolagets tre styrelseledamöter. Detta innebär att bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010/11 inte var behörigen avgiven. Genom att trots detta göra en revisorspåteckning och underteckna en revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionsbedömning. Vad han har uppgett om att det fanns en muntlig överenskommelse om hur frågan om undertecknandet skulle lösas medför ingen annan bedömning.

⁷ Se RN:s beslut den 17 februari 2011, dnr 2010-1003 (D5/11 i RN:s praxissamling och den 27 oktober 2010, dnr 2009-1598 (D 37/10 i RN:s praxissamling).

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har, vad gäller en extern försäljning som ett av de reviderade bolagen genomförde av ett dotterbolag och därmed sammanhängande transaktioner, helt förlitat sig på det arbete som hade utförts av anlitate konsulter utan att göra några egna bedömningar. I samma revisionsuppdrag har han också godtagit det redovisade värdet av en fordran till väsentligt belopp utan att utreda om fordran kunde anses säker. Bristerna i granskningsarbetet har varit sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka vare sig fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar eller förslaget till vinstutdelning. I ett annat av uppdragen har han utan godtagbara underlag godtagit att bolaget redovisade en väsentlig ökning av sitt aktiekapital. I fyra av de av RN granskade uppdragen har hans granskning av resultaträkningarna varit bristfällig och i ett uppdrag har han inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Hans granskning av en väsentlig balanspost (varulager) har varit bristfällig i fyra av revisionsuppdragen. Granskningen har för samtliga fem uppdrag varit så bristfällig att han har saknat grund för att ta ställning till bolagens resultat- och balansräkningar. I ett uppdrag har han inte gjort tillräckliga överväganden när det gällde frågan om förutsättningarna för fortsatt drift och i fyra fall har han inte heller utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets slut. I ett av uppdragen har han gjort sin revisorspåteckning på årsredovisningen och avgett revisionsberättelsen, trots att årsredovisningen inte var behörigen avgiven.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Bristerna har i ett flertal fall varit så allvarliga att han har saknat grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Bristerna har sammantaget varit så omfattande och frekventa att hans förmåga att åstadkomma en tillfredsställande revision starkt måste ifrågasättas. Vid en samlad bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att hans godkännande som revisor bör upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.