

Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift på 40 000 kr.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att hans revisionsarbete inte når upp till den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsed. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Utredningen i ärendet har omfattat de tre revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg servicebolaget, verkstadsbolaget och elbolaget. I bolagens årsredovisningar anges att de är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Servicebolaget	2016	15,1	5,2
Verkstadsbolaget	2016	11,6	4,3
Elbolaget	2015-09-01—2016-08-31	1,5	1,9

För samtliga bolag avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 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 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. 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 på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Resultaträkningen (samtliga bolag)

Servicebolagets omsättning uppgick till 15 mnkr och dess kostnader till 14 mnkr. I granskningsprogrammet för resultaträkningen har A-son antecknat att han inte kunde hitta något som krävde uppföljning och att det inte fanns några oväntade belopp. Han har beräknat bruttovinst, lagrets omsättningshastighet, genomsnittlig kredittid och soliditet och granskat bolagets kostnadsutveckling. I sin riskbedömning har han angett att resultaträkning och löner hade en hög risk och väsentlighet. Av granskningsprogrammet kan utläsas att han inte funnit skäl att granska lönerna. Det framgår inte av dokumentationen i vilken utsträckning han vid granskningen beaktade risken för oegentligheter i intäktsredovisningen. Han har antecknat att han hade granskat materialet i den omfattning som han funnit rimlig och att några tecken på väsentliga fel inte hade framkommit samt att hans slutsats var att resultaträkningen föreföll rimligt redovisad.

Verkstadbolagets omsättning uppgick till 12 mnkr, medan kostnaderna uppgick till 11 mnkr. I granskningsprogrammet för resultaträkningen har A-son gjort en notering om att det inte fanns några belopp som stack ut särskilt. Han har beräknat bruttovinsten och granskat bolagets kostnadsutveckling. Det framgår inte i vilken utsträckning han beaktade risken för oegentligheter i intäktsredovisningen. Som slutsatser har han antecknat u.a. [utan anmärkning] avseende rimligheten i resultatposter och att granskningen av intäkter och kostnader inte medförde skäl till anmärkning.

I *elbolaget* uppgick omsättningen till 1,5 mnkr och kostnaderna till 1,4 mnkr. I granskningsprogrammet för resultaträkningen har A-son antecknat att det inte fanns något särskilt att rapportera men att omsättningen hade minskat något. Han har även antecknat att det inte fanns några oväntade belopp i större omfattning men att resekostnaderna hade ökat betydligt. Han har beräknat bruttovinsten och soliditeten och har även granskat bolagets kostnadsutveckling. Som slutsats har antecknats att det inte fanns något anmärkningsvärt

att rapportera och att resultaträkningen föreföll rimligt redovisad. Inte heller av dokumentationen för detta uppdrag går att utläsa i vilken utsträckning han beaktade risken för oegentligheter i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

I *servicebolaget* gick ägaren själv igenom varje dags tidkort som utmynnade i en arbetsorder. Detta utgjorde underlag för faktureringen, vilken gjordes dagligen genom ägarens dotter. Bolagets rutiner var utomordentligt bra och säkra. Allt fakturerades och de anställda redovisade all nedlagd tid.

Han granskade kostnaderna i den omfattning som han fann lämplig, dvs. han koncentrerade sig på poster som avvek i förhållande till föregående år. Han ansåg inte att någon omfattande substansgranskning behövde göras, eftersom bolagets intäkter och driftskostnader låg i nivå med föregående år. Det fanns ingen anledning att göra omfattande granskning av lönerna, eftersom dessa hanterades av ägarens dotter.

Han kände till vilken slags verksamhet som *verkstadsbolaget* bedrev. Han granskade bolagets räkenskapsmaterial och ställde löpande frågor om enskilda detaljer till den person som skötte bokföringen. Av hans dokument, betecknat Rapportering 2016, kan utläsas vilken granskning som utfördes av intäkter och kostnader samt vilka frågor som uppkom.

Elbolagets bokföring sköttes av en redovisningsbyrå och ordningen, när det gäller räkenskaper och ekonomi, var mycket god. Han har granskat bolaget i minst 15 år. Hans uppfattning var att det inte fanns anledning att fördjupa sig närmare i bruttovinsten, eftersom variationen i denna inte var så stor. Han hade synpunkter på bolagets resekostnader, eftersom de stack ut. Övriga kostnader låg ungefär på samma nivå som året innan. Bolagets omsättning hade minskat något jämfört med året innan. Det fanns inget i bolagets räkenskaper som indikerade att intäkter och kostnader inte var korrekt redovisade.

Han har inte antecknat något i revisionsdokumentationen om oegentligheter i intäktsredovisningen, eftersom han anser att frågan är oväsentlig i enmansbolag. En företagsledare har inget att vinna på att åstadkomma oegentligheter eller redovisa felaktiga belopp. Numera finns det enbart en ägare till verkstadsbolaget och han kan inte se vilken fördel denne skulle ha av att åstadkomma någon medveten oegentlighet. Det är omöjligt att identifiera någon sådan situation och att någon vinning skulle uppkomma av detta.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons dokumentation avseende resultaträkningen består för samtliga uppdrag i huvudsak av ett granskningsprogram där granskningsstegen har markerats med u.a. eller kortare anteckningar. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera beslut i disciplinärenden kan det slaget av markeringar inte anses utgöra tillräckliga revisionsbevis för eventuellt vidtagna revisionsåtgärder.²

I revisionsdokumentationen finns inga underlag som visar vilken närmare granskning som A-son vidtog avseende bolagens intäkter och kostnader.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Den enda granskning av intäktsredovisningen som kan utläsas av A-sons dokumentation är i samtliga bolag en beräkning av bruttovinsten. Detta kan inte anses vara tillräckligt för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagens intäkter. A-son har inte i sitt yttrande till Revisorsinspektionen redogjort för någon ytterligare granskning av intäktsredovisningen.

Det går inte heller av vare sig A-sons dokumentation eller hans yttrande till Revisorsinspektionen att utläsa att han i något av bolagen vidtog någon granskning av risken för oegentligheter i intäktsredovisningen (jfr ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*). Hans uppfattning att en företagsledare i ett enmansföretag inte har något att vinna på oegentligheter gav honom inte grund för att avstå från en sådan granskning.

Vad gäller bolagens kostnader har A-son uppgett att han gjorde en jämförelse med året innan. Han har dock inte närmare redogjort för sin granskning vare sig i sin dokumentation eller i sina yttranden. I ett yttrande avseende verkstadsbolaget har han hänvisat till ett dokument betecknat Rapportering 2016. Av dokumentet kan utläsas att han ställde vissa frågor till bolaget under revisionen med inriktning på olika kostnader. I dokumentet återges också kortfattat de svar som han fick från bolaget. Hur frågorna och bolagets svar påverkade revisionen framgår inte av dokumentet. I servicebolaget utförde han – såvitt framgår av

² Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009–157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010–682.

hans dokumentation och yttranden – inte någon granskning av lönerna, trots att han hade bedömt att löner hade hög risk och väsentlighet.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av bolagens intäkter och kostnader var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Varulager (servicebolaget)

Balansposten Varulager redovisades med 1,4 mnkr, dvs. 27 procent av bolagets balansomslutning. I sin granskningsplan bedömde A-son risk och väsentlighet för varulagret som hög och i riskanalysen antecknade han att värderingen av varulagret avseende komprimatorer utgjorde en risk.

A-sons sammanfattning över balansposten var att varulagret var tillfredsställande försiktigt värderat. Det som utgjorde en fråga var prissättningen av komprimatorerna, dvs. om det var anskaffningspris eller om arbeten hade gjorts på dem och hur detta i sådant fall hade värderats och beräknats. A-son gjorde emellertid bedömningen att lagervärdet kunde godtas; bolaget ägde väldigt många saker och inte minst komprimatorerna hade ett dokumenterat högt marknadsvärde. Slutsatsen var att posten föreföll rimligt värderad.

I dokumentationen finns ett varulagervärderingsintyg per bokslutsdagen, daterat 10 maj 2017, lagerlistor per inventeringen den 31 december 2016, en checklista för fysisk närvaro vid inventering av varulager och en handskriven förteckning över inventering av åtta artiklar och foton på dessa. Stickproven avsåg komprimatorer, upptagna till ett värde om ca 400 tkr, dvs. 27 procent av lagervärdet. Enligt lagerlistan utgjorde komprimatorer och egna produkter 969 tkr och övriga varugrupper t.ex. reservdelar, färg, oljor, plåt och järn 485 tkr.

I sin rapportering för år 2016 skrev A-son att liksom förra året verkade värdena för många poster i lagerinventeringen vara väl avrundade och påfallande lika varandra.

A-son har uppgett följande.

Bolaget bedrev inte handelsrörelse utan var ett servicebolag. Lagret var därför av underordnad betydelse. Han har drivit frågan att ett lagervärde måste redovisas med hänsyn till omfattningen av allt som bolaget köper och använder i verksamheten.

För att kunna säkerställa värderingen av komprimatorer tittade han på en del av dessa. Det fanns en förteckning över all tid som var nedlagd på renovering av komprimatorer. All tid som lades ner på renoveringen av de trasiga komprimatorerna rapporterades liksom använda reservdelar. Detta utgjorde underlaget när försäljningspriset beräknades.

Avrundningar på posternas värde skedde både uppåt och nedåt på artiklar i lagret. De var inte så stora att det påverkade bolagets resultat med något väsentligt belopp. Han anser att den värdering som gjordes var rimlig och kunde godtas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick. Varulagret i servicebolaget uppgick till 27 procent av företagets balansomslutning och utgjorde därför en väsentlig post.

Av A-sons dokumentation kan utläsas att han tog åtta stickprov avseende komprimatorer för att kontrollera varulagrets existens. Det framgår emellertid inte – vare sig av hans dokumentation eller av hans yttrande till Revisorsinspektionen – varför han inte kontrollerade existensen avseende övriga varugrupper. Redan detta ger anledning att ifrågasätta omfattningen av hans granskning.

Vad särskilt gäller granskningen av de åtta stickproven ger varken dokumentationen eller A-sons yttrande något besked om hur urvalet gick till. Han har fotograferat de åtta komprimatorerna och numrerat fotografierna. Vidare finns en handskrivna handling med hänvisning till denna numrering. Utifrån de numreringar och benämningar som finns på fotografierna och den handskrivna handlingen, t.ex. 741 respektive ”blå på uppfarten”, saknas en tydlig koppling mellan dessa stickprov och bolagets lagerlista. Det går alltså inte tydligt att utläsa vilka komprimatorer som omfattats av A-sons granskning. Eftersom han hade bedömt att värderingen av komprimatorerna utgjorde en risk, skulle han ha granskat denna särskilt. Hans allmänt hållna uppgifter om att han granskade värderingen mot underlag får inget stöd av dokumentationen. Han har rapporterat att värdet på många poster i lagerinventeringen är väl avrundade och påfallande lika varandra. Vilken granskning han gjorde för att komma fram till slutsatsen att värderingen trots detta var rimlig framgår inte av vare sig hans dokumentation eller hans yttrande.

Det kan alltså inte av dokumentationen utläsas att A-son inhämtade tillräckliga revisionsbevis kring varulagrets existens och värde. Inte heller de granskningsåtgärder som han har redogjort för hos Revisorsinspektionen gav honom sådana revisionsbevis. Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kontantkassa (servicebolaget)

Balansposten Kassa och bank redovisades med 240 tkr, varav kassan uppgick till 17 tkr. A-son har antecknat att det hade varit stora kassasaldon under året och han har i ett mejl till bolaget frågat hur kontantkassan på 152 tkr skulle åtgärdas innan bokslutet färdigställdes.

I dokumentationen finns ett kassainventeringsintyg per bokslutsdagen med datering den 10 maj 2017. Av dokumentationen kan inte utläsas om några ytterligare granskningsåtgärder vidtogs avseende företagens kontantkassa.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hanterade kontanter. Uttag av kontanter gjordes via ett vanligt bankomatkort som var kopplat till bolagets postgiro. Det var bara ägaren och dennes dotter som kunde ta ut kontanter. Kontanterna användes främst till att förse bolagets servicepersonal med pengar för löpande inköp av material under dagens arbete. Tidigare gjordes inköpen mot faktura men då plockades det ut material i en omfattning som inte framstod som rimlig. Det fanns misstankar att materialet användes för privat bruk. För att sätta stopp för detta infördes ett system med kontanter där redovisningen av använda medel måste göras mot kvittounderlag.

Han ansåg att hanteringen av kontanterna inte var tillfredsställande, eftersom det under året byggdes upp en kontantkassa av en storlek som han inte ville godta.

Inventeringen av kassan skedde i hans närvaro, men det aktuella året granskade han inte hur stort kassasaldot var i bokföringen jämfört med inventerat kassabelopp. Den bokförda kassan minskades med 70 tkr genom att beloppet bokfördes som ett eget uttag mot ägarens avräkningskonto i balansräkningen. Kontanterna förvarades i ett stort kassaskåp.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Kontanthantering innebär typisk sett en ökad risk för fel och oegentligheter. A-son har i yttrande till Revisorsinspektionen uppgett att han ansåg att hanteringen av kontanterna inte var tillfredställande, eftersom det under året hade byggts upp en kontantkassa av en storlek som han inte ville godta. Vid revisionen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets kontanthantering.

Revisorsinspektionen konstaterar att det inte finns något i dokumentationen som verifierar uppgiften att den bokförda kassan minskades genom att beloppet bokfördes mot ägarens avräkningskonto. A-son har i sitt yttrande uppgett att han var med vid kassainventeringen men att han inte kontrollerade den fysiska kassans saldo mot bokföringen. Avsaknaden av sådan kontroll medförde att han saknade möjlighet att upptäcka huruvida det fanns någon diskrepans mellan inventeringen och bokföringen. Han har inte redogjort för någon annan granskning.

Revisorsinspektionen bedömer att A-sons granskning av bolagets kontanthantering var otillräcklig. Genom att inte vidta en tillräcklig granskning i detta avseende har han åsidosatt god revisions sed.

6 Skatter och avgifter (servicebolaget)

I A-sons granskningsprogram avseende bolagets förvaltning har han antecknat ”ja” på att delmålet skatter och avgifter var uppfyllt. Han har angett att skatter och avgifter betalades i rätt tid och med rätt belopp. Enligt hans rapportering hade bolaget emellertid under året fått kostnadsränta på skattekontot med 13 tkr. Vidare har han vid sin granskning avseende posten Övriga skulder antecknat att det måste framföras kritik mot skötseln av bolaget, eftersom det hade ”slirat” med skatter och avgifter även detta år och vissa belopp hade förts över till Kronofogdemyndigheten.

Av dokumentationen kan inte utläsas varför A-son inte anmärkte på detta förhållande i sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Inga belopp fördes över till Kronofogdemyndigheten under året. Bolaget betalade, i enlighet med vad som är en korrekt företagsekonomisk princip, en del på förfallodagen men inte allt. Det som inte betalades på förfallodagen betalades så skyndsamt att inga belopp

under året fördes över till Kronofogdemyndigheten. Uppdelning av beloppet gjordes inte vid varje betalningstillfälle. För månaderna april–augusti betalades hela beloppet per förfallodagen.

Han anmärkte inte på betalningen av skatter och avgifter i sin revisionsberättelse, eftersom han ansåg att det inte fanns fog för kritik mot ett förfarande som är företagsekonomiskt helt korrekt. Om han hade hängt ut bolaget på detta sätt, skulle det ha kunnat skadas väsentligt, eftersom det hade Landstinget som kund.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen, om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1241).

Det framgår av A-sons dokumentation och av hans yttrande att han var medveten om att bolaget vid flera tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Han skulle därför ha anmärkt på dessa brister i sin revisionsberättelse. Att bolaget skulle kunna skadas av en sådan anmärkning saknar betydelse. Genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på att bolaget inte i rätt tid hade betalat skatter och avgifter har A-son åsidosatt god revisionsd.

7 Övriga skulder (servicebolaget)

I posten Övriga skulder fanns en skuld till en kreditgivare om 783 tkr. A-son har antecknat att skulden inte kunde verifieras men eftersom krediten var på 1 500 tkr bedömde han att beloppet låg inom sannolikhetens ram. Han har även antecknat att ett alternativ var att begära ett saldobesked från kreditgivaren. I sin planering bedömde han att belopp större än 280 tkr var väsentliga. I dokumentationen finns inga underlag avseende denna skuld.

A-son har uppgett följande.

Han begärde inte in ett saldobesked från kreditgivaren. Anledningen till det var att en avstämning ofta misslyckades, vilket i sin tur sannolikt berodde på att kreditgivaren hade ett primitivt redovisningssystem. Han ansåg att det var redovisningskonsulten som skulle ta fram ordentliga underlag. Han insåg att revisionen inte skulle bli klar före årsskiftet om han

skulle invänta underlag och så lång tid ville han inte vänta. Bolaget har inte längre kvar denna kreditgivare.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-son hade vid tidpunkten för sin revision inte tillgång till några externa underlag rörande skulden till kreditgivaren. Han förlitade sig i stället helt på bolagets uppgifter, trots att beloppets storlek var väsentlig. Hans granskning var därmed otillräcklig. Att revisionen skulle ha blivit försenad om han inväntade underlag saknar betydelse.

Bristen i granskningsarbetet var sådan att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Kundfordringar (verkstadsbolaget)

Balansposten Kundfordringar uppgick till 1 849 tkr, vilket utgjorde 43 procent av bolagets balansomslutning. I sin planering bedömde A-son att kundfordringarna hade en hög väsentlighet och risk. I hans granskningsprogram³ har de flesta granskningsåtgärderna slutsatsen u.a. Till de övriga finns korta granskningskommentarer. I dokumentationen finns inga andra underlag än en bokslutsbilaga och en kundreskontra. Av dokumentationen framgår inte heller hur eller mot vilka underlag A-son utförde betalningskontroll på det nya året.

A-son har uppgett följande.

Det var redovisningskonsulten som gjorde betalningskontroll och han hade inga skäl att ifrågasätta riktigheten i de uppgifter som lämnades avseende betalningarna. Han tog några stickprov, men dessa är inte antecknade på dokumenten. Någon anledning till att göra ytterligare kontroller fanns inte.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

³ Granskningsåtgärderna är *stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, översiktlig genomgång av kundreskontra/specifikation, betalningsuppföljning, avstämning, åldersanalys/osäkra fordringar, konstaterade kundförluster, periodiseringskontroll, kreditnotor efter bokslutsdagen, kravrutiner samt presentation.*

A-son har uppgett att han, när det gällde betalningskontroll, förlitade sig på kontroller utförda av bolagets redovisningskonsult. Sådana kontroller utgör en del av ett bolags interna arbete med redovisningen. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sin revision. Men revisorn får inte, med hänvisning till sådana kontroller, underlåta att utföra egna granskningsåtgärder.⁴

A-sons dokumentation utvisar inte att han utförde någon egen godtagbar betalningskontroll. Den åtgärd som han har lämnat uppgift om utgjorde inte någon tillräcklig kompletterande granskningsåtgärd.

Med hänsyn till att posten var väsentliga innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

9 Protokollförare (servicebolaget och elbolaget)

Av årsstämmoprotokoll i servicebolaget daterat den 22 juni 2017 kan utläsas att A-son var protokollförare vid stämman. Enligt protokollet beslutade stämman att välja honom till revisor i bolaget. På samma sätt var A-son protokollförare vid den stämma som elbolaget höll den 30 mars 2017. Även där fattades beslut om att utse honom till revisor i bolaget.

A-son har uppgett följande.

Han fick beskedet från en advokat att det inte fanns någon intressekonflikt i att vara protokollförare vid den stämma där han skulle väljas till revisor. Det stämmoprotokoll som han undertecknade innehöll endast de punkter som ska avhandlas på stämman enligt aktiebolagslagen och bolagsordningen. Hans oberoende påverkades inte i något av bolagen. Om det varit fråga om en ”realstämma”, hade han inte åtagit sig uppdraget som protokollförare. I det aktuella fallet handlade det endast om ett standardprotokoll som produceras i ett årsredovisningsprogram och innehåller endast de obligatoriska punkterna enligt bolagsordningen.

⁴ Se Revisorsinspektionens beslut den 12 maj 2017 dnr 2016-702.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 a § revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget.

Förutom i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt första stycket 2 (den s.k. generalklausulen) avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock, enligt paragrafens andra stycke, inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 7 kap. 48 § aktiebolagslagen ska det föras protokoll vid en bolagsstämma. I protokollet ska det anges, förutom vem som stämman har utsett till ordförande och justeringsman, vilka beslut som stämman har fattat. Ett protokoll som har upprättats av en protokollförare ger uttryck för hans eller hennes uppfattning om vilka beslut som har fattats och vad som i övrigt har förekommit vid stämman. När protokollet har upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt, utgör det ett bevis för vilka beslut som har fattats på stämman.⁵ Protokollet kan därmed vara av betydelse för en bedömning av olika frågor som har återverkningar på revisorns granskning av det aktuella bolaget. Exempelvis kan stämman ha fattat beslut om åtgärder som rör styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolagets angelägenheter eller om utdelning av bolagets vinst. Om bolagets revisor är protokollförare, får han eller hon inflytande över ett för bolaget viktigt dokument.

Aktiebolagslagens jävsbestämmelser (se t.ex. 8 kap 23 § och 9 kap 17 §) utgör i och för sig inget hinder mot att en revisor för protokollet på en bolagsstämma. Den omständigheten att en revisor för protokollet eller justerar det vid en bolagsstämma i det bolag som han eller hon är vald revisor i utgör emellertid ett sådant förhållande som enligt revisorslagens generalklausul kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet

⁵ Se rättsfallet NJA 1990 s. 286.

eller självständighet.⁶ Förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet kunde alltså rubbas av att han var protokollförare vid två av sina revisionsklienters bolagsstämmor. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelåg några särskilda omständigheter, eller att A-son vidtog några åtgärder, som innebar att det trots förekomsten av ett förtroenderubbande förhållande inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son har därför brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

10 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas att det skedde någon granskning av efterföljande händelser. Han har därför förelagts att redogöra för eventuell sådan granskning genom att ange vilka granskningsåtgärder som utfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som han drog.

A-son har uppgett följande.

Vid granskningen av *servicebolaget* tittade han även på innevarande år och diskuterade med företagsledningen. Han gjorde inte några anteckningar om detta och satte inte heller in resultat- eller balansräkning på nya året i revisionsakten, eftersom akten ändå redan var välfylld.

Avseende *verkstadsbolaget* och *elbolaget* bokade han ett möte med bokföringsbyrån när bokslutet var klart. Han fick information om det aktuella läget i bolaget. Han är alltid påläst ifråga om året efter det räkenskapsår som han granskar.

⁶ Se Revisorsinspektionens beslut den 2 februari 2006 dnr 2005-1581 och den 13 september 2007 dnr 2006-1504.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2016 ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om bl.a. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut.

För det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 2015 finns ett motsvarande krav i 5 kap. 22 § årsredovisningslagen. Där anges att det i not ska lämnas upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

I samtliga tre bolag saknas det dokumentation som bekräftar att en sådan granskning som anges i ISA 560 p. 6 gjordes. A-son har visserligen i sina yttranden redogjort för vissa granskningsåtgärder. Han har emellertid inte närmare beskrivit vad som omfattades av dessa granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som han drog av åtgärderna. Enligt Revisorsinspektionens mening har han inte genom yttrandena gjort sannolikt att han genomförde en tillräcklig granskning av efterföljande händelser. Det leder till slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i ett flertal avseenden. Hans granskning av intäktsredovisningen har varit otillräcklig i samtliga tre uppdrag. Detsamma gäller hans granskning av kostnaderna. I ett uppdrag har hans granskning av varulager och övriga skulder varit otillräcklig och i ett annat uppdrag har hans granskning av

kundfordringar varit bristfällig. Den otillräckliga granskningen av resultaträkningen och väsentliga balansposter har medfört att han inte för något av de granskade revisionsuppdragen har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I ett uppdrag har också hans granskning av kontantkassan varit otillräcklig. Han har i samma uppdrag underlåtit att anmärka i sin revisionsberättelse på att bolaget vid flera tidpunkter inte hade betalat skatter och avgifter i tid. I två uppdrag har han varit protokollförare i strid med revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. Han har inte i något av uppdragen utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Hans revisionsarbete har uppvisat allvarliga brister på ett betydande antal punkter. Att liknande brister förekommer i alla tre bolagen visar att bristerna i revisionsarbetet inte har varit av tillfällig art. Bristerna, som bör föranleda en varning, är så omfattande och återkommande att det finns särskilda skäl att, med stöd av 32 § a revisorslagen, förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att det vid bestämmandet av avgiftens storlek ska tas särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När det, som i förevarande fall, är fråga om försummelser som inte kan antas vara uppsåtliga och som avser revisionen av ett fåtal mindre privata aktiebolag bör enligt Revisorsinspektionens mening sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. I detta fall föreligger inga omständigheter som påkallar en högre sanktionsavgift. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 40 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet vunnit laga kraft.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.