

LR: dom 2004-09-27, mål nr 7636-04

D 8/04

Revisorsnämnden (RN) har i samband med att A-son år 2001 ansökte om fortsatt godkännande som revisor mottagit ett yttrande från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad som föranlett RN att öppna förevarande disciplinärende. Under utredningen har framkommit omständigheter som medför att det finns anledning att ifrågasätta A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag som bedrivit restaurang- och viss uthyrningsverksamhet (restaurangbolaget). Omständigheterna avser bolagets räkenskapsår den 2 september 1997–31 december 1998. A-son har förelagts att yttra sig och att i samband därmed besvara ett antal frågor. RN har även tagit del av hans revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret.

Handlingarna i ärendet

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

A-son åtog sig uppdraget som restaurangbolagets revisor i februari 1998. Det var bolagets första verksamhetsår. Uppdraget förmedlades av en person som han sedan flera år tillbaka hade haft som klient och som var involverad i restaurangverksamhet på flera håll i landet. A-son har varit vald revisor i ett antal bolag ingående i denna sfär. Det nu aktuella bolaget bedrev sin verksamhet i W-stad i lokaler som hyrdes av ett annat aktiebolag (fastighetsbolaget). Båda dessa bolag ingick i den grupp av företag där A-sons ovan nämnda kontaktperson hade planerat verksamheten och hade ekonomiska intressen. Efter att A-son åtagit sig revisionsuppdraget blev han kontaktad av den person som skulle företräda bolaget och svara för den faktiska driften av rörelsen (företagsledaren). Av företagsledaren, som han inte tidigare haft några kontakter med, fick han en grundläggande presentation av den påbörjade verksamheten.

Enligt redovisningen har restaurangbolaget under ifrågavarande räkenskapsår haft betydande mellanhavanden med fastighetsbolaget och ytterligare ett aktiebolag (förvaltningsbolaget) som enligt uppgift bl.a. anlåtats för att bygga om och renovera de lokaler i vilka verksamheten bedrevs. Förvaltningsbolaget ägdes av en person ingående i samma affärsgemenskap som den person med vilken A-son haft de initiala kontakterna och genom vilken han erhållit revisionsuppdraget. Såvitt framkommit har det förelegat brister i bokföringsunderlagen för bolagets transaktioner med såväl fastighetsbolaget som förvaltningsbolaget. A-son var under den aktuella tidsperioden revisor även i förvaltningsbolaget.

Restaurangbolaget hade under räkenskapsåret 1997/98 en omsättning om drygt 26 mnkr och i årsredovisningen har tillgångarna tagits upp till ett värde av totalt ca 7,50 mnkr. Per balansdagen den 31 december 1998 hade bolaget avräkningsskulder till förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget om respektive ca 1,50 mnkr och 850 000 kr. Såvitt framgår av A-sons revisionsdokumentation har han efterfrågat men inte erhållit underlag för avstämning av dessa skulder. I dokumentationen finns vidare antecknat att bolaget erlägger planmässig hyra till fastighetsbolaget om 100 000 kr per vecka och på en resultatrapport utskrivna i juli 1999 har noterats att lokalhyra uppgående till 5,20 mnkr är "OK enligt hyresavtal". Dokumentationen innehåller ett hyresavtal mellan de två aktuella bolagen. Enligt detta avtal, som avser tiden från

mitten av september 1997 till mitten av september 1998, skall emellertid bolaget för den perioden endast betala en hyra om 1 mnkr.

Av revisionsdokumentationen framgår även att A-son efterfrågat huvudboksutdrag avseende ett antal konton, bl.a. konsultarvoden, inklusive kopia av inköpsfakturer för de största posterna som bokförts på respektive konto. Vad gäller konsultarvodena innehåller dokumentationen dels en faktura från förvaltningsbolaget om 500 000 kr avseende ”konsultation enl avtal”, dels fyra fakturer från ytterligare ett aktiebolag (konsultbolaget) om totalt drygt 100 000 kr avseende ”Managementkonsultation”. Fakturorna från konsultbolaget har betalats av bolaget men är ställda till fastighetsbolaget. Beträffande samtliga nu aktuella fakturer saknas underliggande specifikation. Av dokumentationen kan vidare utläsas att det under räkenskapsåret förekommit eftersläpningar i bolagets bokföring.

A-son har i en slutrevisionspromemoria till företagsledaren den 30 juni 1999 bl.a. påtalat att bolaget saknar specifikationer på dels inventarieinköp till ett belopp om totalt 3,20 mnkr, dels diverse ombyggnationer till ett belopp om totalt 2,62 mnkr. I revisionsdokumentationen finns beträffande inventarierna fem fakturer från förvaltningsbolaget där den ursprungliga fakturaten ”Konsultation enl avtal” strukits och ersatts med ”Inventarier”. Fakturabeloppen uppgår i fyra fall till 700 000 kr och i ett fall till 400 000 kr, exklusive moms. Ytterligare specifikation saknas. Vad gäller ombyggnationerna innehåller dokumentationen sju fakturer från förvaltningsbolaget avseende ”Byggnadsarbeten” och ”Byggnads inventarier enl spec”. Även beträffande dessa fakturer saknas underliggande specifikation. A-son har i nämnda slutrevisionspromemoria vidare noterat att restaurangbolaget inte har uppfyllt sina skyldigheter vad gäller skatter och avgifter.

I revisionsberättelsen, som är daterad den 30 juni 1999, har A-son anmärkt på att det förekommit brister i fråga om uppbörd av skatter och avgifter under räkenskapsåret. Revisionsberättelsen innehåller inga andra anmärkningar och utmynnar i ett tillstyrkande av resultat- och balansräkning, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen.

Det har framkommit att såväl årsredovisningen som revisionsberättelsen är antedaterade. Av granskningsnoteringar i A-sons dokumentation kan utläsas att revisionen till inte oväsentlig del utförts under juli månad 1999 och i en skrivelse till den person som skötte bolagets redovisning, daterad den 25 juli, har han uppgett att ”målsättningen är att genomföra revisionen utan att göra ett besök till hos [bolaget]”. I nämnda skrivelse har han samtidigt efterlyst en rad kompletterande handlingar och uppgifter. Efterfrågade kompletteringar berör bl.a. de frågor som tagits upp i slutrevisionspromemorian (jfr ovan). I en ytterligare skrivelse till bolaget daterad den 30 juli har A-son uppmanat den redovisningsansvarige att göra ett antal rättelser i årsredovisningen samt att byta datum på årsredovisningen ”så att den inte är underskriven för sent, dvs 990630”.

RN:s föreläggande till A-son

Mot bakgrund av nu återgivna omständigheter har RN förelagt A-son att yttra sig i bl.a. följande avseenden.

RN har begärt att A-son skall förklara hur han granskat restaurangbolagets mellanhavanden under räkenskapsåret med i första hand förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget samt att redogöra för om han, utöver det i dokumentationen intagna hyresavtalet med fastighetsbolaget, tagit del av några avtal mellan bolagen.

Beträffande bolagets kostnader för konsultarvoden har RN frågat A-son hur han verifierat dessa, vad konsultationerna avsett samt om han tagit del av några avtal mellan bolaget och de företag – förvaltningsbolaget och konsultbolaget – som tillhandahållit tjänsterna. RN har även bitt A-son att redogöra för vad han kände till om konsultbolaget och om det fanns några

kopplingar mellan detta företag och restaurangbolaget, förvaltningsbolaget eller fastighetsbolaget.

Med anledning av att A-son i sin slutrevisionspromemoria påtalat att restaurangbolaget saknar specifikationer på inventarieinköp från förvaltningsbolaget om 3,20 mnkr och diverse ombyggnationer om 2,62 mnkr har RN efterfrågat en utförlig beskrivning av hur han granskat dessa poster och vidare vilka överväganden som slutligen föranlett honom att i revisionsberättelsen tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. De aktuella posterna motsvarade tillsammans, efter att avskrivningar skett med 10 procent av anskaffningsvärdet, ca 70 procent av bolagets totala tillgångar per balansdagen och redovisades i årsredovisningen som inventarier.

Den omständigheten att det förekommit eftersläpning i bolagets bokföring har föranlett RN att fråga A-son vilka överväganden han gjort med anledning därav. Han har även förelagts att redogöra för vilken bokföring han tagit del av i samband med revisionen och om han tagit del av någon bokföring avseende tiden efter bokslutsdagen.

RN har slutligen begärt att A-son skall kommentera det förhållandet att han uppmanat bolaget att antedatera årsredovisningen och att han antedaterat sin revisionsberättelse till en tidpunkt när revisionen såvitt framkommit inte var avslutad.

A-sons uppgifter

A-son har anført bl.a. följande.

Utöver revisionsuppdragen i restaurangbolaget och förvaltningsbolaget har han även varit vald revisor i konsultbolaget. Samtliga dessa uppdrag har han erhållit genom en person som sedan tidigare ingick bland hans klienter. Ifrågavarande person har också varit aktiv i bolagen under det att verksamheten byggdes upp.

Revisionens inriktning

Eftersom restaurangrörelser erhåller sina intäkter genom kontanthantering valde A-son i det nu aktuella revisionsuppdraget att inrikta granskningen på kontroll av bolagets intäktsredovisning och kassasystem samt rutinerna kring hanteringen av kontanta medel. Han gjorde även en bedömning av bolagets redovisningssystem. Redovisningen sköttes i bolagets lokaler av en extern konsult vars arbete han bedömde höll normal kvalitet. I samband med att A-son åtog sig uppdraget kontaktade han företagsledaren och ställde frågor om hur verksamheten skulle bedrivas samt begärde uppgifter om budget, hyresavtal, kalkyler, ekonomisystem, antal anställda m.m. Han fick information om att lokalerna var slitna och att reparationsbehovet var stort. Hyresvärden (fastighetsbolaget) hade varken kompetens eller ekonomiska möjligheter att genomföra ombyggnationerna. Därför skulle en konsult (förvaltningsbolaget) anlitas för att utföra en totalentreprenad. Under räkenskapsåret besökte A-son bolaget vid ett tillfälle. Detta skedde i slutet av oktober 1998. Vid bokslutsrevisionen har han tagit hjälp av en revisionsassistent.

Vad gäller de förhållanden och poster som föranlett RN att ställa specifika frågor om revisionsarbetet har han gjort följande överväganden och granskningsinsatser.

Avräkningsskulder

Avräkningsskulderna till förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget har verifierats genom kontroll av en av bolaget upprättad bokslutsbilaga. Vid besöket hos bolaget hade tidigare granskats i vilken utsträckning förvaltningsbolagets fakturor betalats genom att en "utskrift" gjordes av detta

företags avräkningskonto i bolagets bokföring. "Utskriften gjordes enbart till skärm". Mellan bolaget och fastighetsbolaget skedde en uppdelning avseende hyresintäkter för studentbostäder. Dessutom kunde det på grund av hyresförhållandet i övrigt uppkomma ett skuld/fordringsförhållande mellan dessa bolag. Att det vid bokslutet förelåg en avräkningsskuld till fastighetsbolaget framstod därför inte som något märkligt. Sammantaget framkom inte något som gav anledning till fördjupad granskning av bolagets avräkningsskulder till förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget. I en revision är det inte heller möjligt att totalavstämma samtliga i balansräkningen upptagna poster genom exempelvis saldoförfrågan hos motpart. Trots att granskningen var inriktad på kassahanteringen efterfrågade A-son vid bokslutsrevisionen en avstämning mot respektive bolag. Någon fullständig avstämning erhöll han dock inte.

Hyreskostnader

Beträffande hyreskostnaderna fann A-son det inte anmärkningsvärt att bolaget betalade en hyra på 5,20 mnkr till fastighetsbolaget. Hyresavtal inom restaurangbranschen kan se ut på många olika sätt och, utöver själva lokalerna, innefatta även tillbehör och viss service, t.ex. städning. Därtill kommer den omständigheten att viss vidareuthyrning skett till ett belopp om ca 1,54 mnkr vilket innebär att bolagets nettokostnad för lokalerna uppgick till ca 3,66 mnkr. Detta motsvarade 14 procent av bolagets omsättning under året och kan inte anses orimligt för en restaurang med centralt läge i en större stad. Noteringen i dokumentationen om att den av bolaget erlagda hyran överensstämde med hyresavtalet har gjorts av revisionsassistenten. A-son vet inte vilket avtal assistenten syftar på. Det hyresavtal som han själv tagit del av är det som finns i revisionsdokumentationen.

Konsultkostnader

Konsultfakturan från förvaltningsbolaget avsåg arbete utfört av ägaren till detta bolag och av den person genom vilken A-son erhållit revisionsuppdraget. Arbetet utfördes i samband med att verksamheten påbörjades. Såvitt A-son uppfattade saken så fanns inte något avtal mellan bolaget och förvaltningsbolaget avseende dessa tjänster. Han hade dock i samband med att han tillträdde uppdraget fått information av bolagets styrelse om vilka åtgärder som skulle vidtas med fastigheten och att det var förvaltningsbolaget som skulle utföra arbetet. Han bedömde med hänsyn härtill att det var rimligt att bolaget skulle stå för konsultkostnaderna trots att det rörde sig om betydande belopp. De fakturor som ställts ut av konsultbolaget avsåg utlåning av personal under det att verksamheten byggdes upp. Inte heller beträffande dessa kostnader har A-son tagit del av något avtal. Vid bokslutsrevisionen följde han upp de frågor som fanns beträffande konsultarvodena genom en intervju med företagsledaren.

Anläggningstillgångar

Mot bakgrund av att A-son bedömde att det förelåg viss risk för fel i posterna avseende inventarieanskaffning och aktiverade ombyggnadskostnader och eftersom dessa poster torde komma att uppgå till väsentliga belopp beslutade han att granska bolagets anläggningstillgångar särskilt. För att kunna göra detta på ett meningsfullt sätt valde han att i oktober 1998 besöka bolaget för att på ort och ställe bilda sig en uppfattning om ombyggnationen. Han visste sedan tidigare att hela nöjesdelen av lokalen skulle renoveras. Den totala ytan uppgick till mer än 700

kvadratmeter. Det skulle byggas fem nya barer och en thai-restaurang. Nya ljud- och ljusanläggningar skulle installeras samt lösa inventarier i form av bl.a. mängder av Chesterfieldsoffor införskaffas. Vid besöket fann A-son att reparationerna i stort sett var avslutade. Han kunde vidare konstatera att nya övertaliga möbler stod i bolagets förråd med plastskydd över sig. Allt byggmaterial hade ännu inte städats bort. Thai-restaurangen var färdigställd medan visst arbete fortfarande pågick i en av barerna. A-son har inte tagit del av något avtal mellan bolaget och förvaltningsbolaget. Han noterade dock att fakturorna från förvaltningsbolaget endast delbetalades. Han frågade om anledningen till detta och fick beskedet att bolaget i största möjliga mån skulle självfinansiera renoveringen. Betalning skedde därför inte med mer än vad likviditeten medgav. Detta ingick i överenskommelsen med förvaltningsbolaget. Han noterade emellertid inte när den sista betalningen skulle erläggas. Eftersom fakturorna från förvaltningsbolaget inte innehöll någon detaljerad specifikation av vilka ombyggnationer som gjorts begärde A-son i samband med revisionens avslutande ytterligare information. Detta ledde till att han av företagsledaren fick en redogörelse per telefon för vilket arbete som utförts. A-son lät sig nöja härmed. Han påtalade dock bristerna i underlagen för bolagets anskaffningar av anläggningstillgångar i sin slutrevisionspromemoria. I årsredovisningen har den del som avsåg ombyggnationer redovisats som inventarier. Egentligen borde dessa arbeten ha redovisats som förbättringar på annans fastighet.

Överväganden angående revisionsberättelsens innehåll

När A-son gjorde bedömningen att ifrågavarande brister i bokföringsunderlagen inte skulle föranleda anmärkning i revisionsberättelsen har han särskilt beaktat följande omständigheter.

- Bolaget hade varit föremål för skatterevision under den räkenskapsperiod som A-son hade att yttra sig över. I skattemyndighetens promemoria över revisionen, som omfattade såväl mervärdesskatt som A-skatt och sociala avgifter, framkommer inte något som tyder på att skattemyndigheten ifrågasatt underlagen för årets anskaffning av anläggningstillgångar. Uppenbarligen har skattemyndigheten godkänt de aktuella fakturorna från förvaltningsbolaget.
- Han har själv besökt restaurangen och verifierat att reparationerna i stort sett var avslutade.
- Bolagets externa redovisningskonsult verifierade ombyggnationen. A-son har inte fått några påpekanden från redovisningskonsulten om att det skulle ha förelegat felaktigheter.
- Uppgifterna i bolagets räkenskaper överensstämde väl med de uppgifter A-son fick från företrädare för såväl bolaget som förvaltningsbolaget i samband med att han åtog sig revisionsuppdraget.
- Bolagets styrelse [dvs. företagsledaren, RN:s anm.] hade intygat att reparation och ombyggnation skett.

Efter stor tvekan fann A-son att han sammantaget, trots att fakturorna från förvaltningsbolaget var otillräckligt specificerade, inte hade tillräcklig grund för att avstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

Den löpande bokföringen

Att det förekom eftersläpning i bolagets bokföring konstaterades i samband med A-sons besök hos bolaget. På grund av ett haveri i redovisningssystemet var bokföringen då inte förd längre än

till och med juli månad. Vidare hade vissa fakturor från förvaltningsbolaget som ställts ut tidigare under året inte bokförts vid tiden för besöket. Anledningen härtil var enligt bolagets ledning att det uppstått tvist om hur mycket som skulle betalas för det arbete som förvaltningsbolaget utfört. Delbetalningar hade gjorts men slutregleringen återstod. A-son påtalade bristerna i bokföringen. En månad efter besöket kontaktade han redovisningskonsulten per telefon och fick då bekräftat att bokföringen vid den tiden återigen var förd enligt god redovisningssed. Vid revisionen har A-son tagit del av den bokföring som finns i hans dokumentation, t.ex. balans- och resultatrapporter, huvudboksutskrifter, lagerinventering, reskontror och bokslutsspecifikationer. Han har vidare uppgett att han i det aktuella uppdraget inte utfört någon granskning av perioden efter räkenskapsårets utgång.

Datering av årsredovisning och revisionsberättelse

Antedateringen av årsredovisningen och revisionsberättelsen sammanhänger med att bolaget först i slutet av juni 1999 översände räkenskapsmaterialet till revisionsbyrån. Årsredovisningen var då daterad den 2 juli och undertecknad av bolagets styrelse. Vid revisionen uppmärksammades brister, bl.a. i årsredovisningen, som behövde rättas till. Efter att rättelserna gjorts fann A-son att det, med hänsyn till att siffermaterialet var oförändrat, var enklast att välja en datering som låg nära det datum som angetts i den ursprungliga versionen av årsredovisningen. Vad gäller revisionsberättelsen, som också den har daterats den 30 juni 1999, så hade A-son per detta datum kommit så långt i revisionsarbetet att bolagets resultat och ställning kunde fastställas. Han hade dock ett antal kvarstående frågor som han ställde och fick svar på under juli månad. Han har ingen annan förklaring till antedateringen än att det på den tiden då och då förekom att man på hans revisionsbyrå i fall av tidsbrist daterade revisionsberättelser med ett datum som inte överensstämde med tidpunkten för revisionens slutförande. Detta förfarande är i dag inte förenligt med god revisionssed och förekommer numera aldrig på revisionsbyrån. Det skall i förevarande fall tilläggas att ändringen av datumet inte har påverkat revisionsberättelsens innehåll.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Allmänna iakttagelser om A-sons revision av bolaget

Av utredningen framgår att restaurangbolaget under sitt första, förlängda räkenskapsår haft omfattande ekonomiska mellanhavanden med främst fastighetsbolaget och förvaltningsbolaget. Den person genom vilken A-son erhållit revisionsuppdragen i restaurangbolaget, förvaltningsbolaget och konsultbolaget har investerat medel i den planerade restaurangverksamheten, organiserat densamma samt under initialstadiet även varit aktiv i flera av bolagen. Viss intressegemenskap får därmed anses ha rått mellan samtliga ovan nämnda företag under den i ärendet aktuella tidsperioden.

Mellanhavandena med fastighetsbolaget, förvaltningsbolaget och konsultbolaget har gett upphov till flera poster i restaurangbolagets redovisning som redan på grund av beloppens

storlek men även med hänsyn till de kopplingar som fanns mellan bolagen har varit väsentliga för A-son att granska. Ett genomgående drag är att det beträffande dessa poster har förelegat allvarliga brister i bokföringsunderlaget såvitt avser specifikation av affärshändelserna. A-son har i ett flertal fall efterfrågat ytterligare skriftligt underlag men inte fått något sådant. Vad gäller RN:s frågor har han rörande ett antal poster hänvisat till att han erhållit muntliga redogörelser från bolagets företrädare. A-sons i ärendet lämnade beskrivningar av vad som därvid framkommit är emellertid förhållandevis allmänt hållna. Inte heller av hans dokumentation framgår några närmare detaljer om vilken information han fick vid dessa samtal.

Avräkningsskulder

A-son har vid bokslutsrevisionen efterfrågat men inte erhållit underlag för avstämning av restaurangbolagets avräkningsskulder till förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget. Han har istället hänvisat till att han kontrollerat en av bolaget upprättad bokslutsbilaga avseende dessa skulder, att han vid besöket i oktober 1998 granskade vilka fakturor som delbetalats till förvaltningsbolaget samt att det på grund av bl.a. hyresförhållandet till fastighetsbolaget inte var märkligt att det förelåg en skuld till detta bolag. Med hänsyn till vad som framhållits inledningsvis, dvs. att mellanhavandena med förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget under året varit omfattande och att det förelegat viss intressegemenskap, anser RN att ifrågavarande skuldposter har utgjort ett väsentligt granskningsområde. Denna uppfattning förstärks av det faktum att A-son såvitt framkommit – med undantag för det med fastighetsbolaget ingångna hyresavtalet, vilket emellertid uppenbarligen inte tillämpades enligt sin lydelse (jfr nedan) – inte har tagit del av några avtal mellan de berörda bolagen. Mot bakgrund härav framstår A-sons granskningsinsatser och överväganden avseende bolagets avräkningsskulder som klart otillräckliga för att verifiera att dessa var korrekt upptagna i redovisningen.

Hyreskostnader

Beträffande restaurangbolagets hyreskostnader för lokalerna har A-son tagit del av ett avtal enligt vilket bolaget för tiden från mitten av september 1997 till mitten av september 1998 skulle betala 1 mnkr till fastighetsbolaget. Han har förklarat att han saknar kännedom om vilket avtal hans assistent hänförde sig till när denne drog slutsatsen att bolaget korrekt redovisat en lokalhyra om 5,2 mnkr men har lämnat en kortfattad redogörelse för hur hyresavtal *kan* (RN:s kurs) vara utformade i restaurangbranschen. RN finner det anmärkningsvärt att A-son, även med beaktande av vad han anfört om vidareuthyrning och att en nettokostnad motsvarande 14 procent av omsättningen i bolagets fall inte var orimlig, har underlåtit att följa upp assistentens iakttagelser och efterfrågat vilket avtal denne åsyftade. I avsaknad av närmare underlag kan A-son inte ha haft grund för att bedöma riktigheten i nu aktuella kostnader.

Konsultkostnader

Bolaget har vidare kostnadsfört fakturor om drygt 600 000 kr från förvaltningsbolaget och konsultbolaget avseende konsultationer där närmare specifikation helt saknas. I fråga om fakturan från förvaltningsbolaget, som uppgår till 500 000 kr, har A-son uppgett att konsultationerna utförts av förvaltningsbolagets ägare och av den person som förmedlade revisionsuppdragen samt att fakturan föreföll rimlig med hänsyn till den information han erhöll från styrelsen då han tillträdde uppdraget som bolagets revisor. Såvitt A-son känner till fanns inte något avtal mellan bolaget och förvaltningsbolaget avseende ifrågavarande tjänster. Fakturorna från konsultbolaget avsåg enligt uppgift utlåning av personal. Inte heller beträffande dessa

fakturor har A-son tagit del av något underliggande avtal eller annan specifikation. A-son har däremot hävdad att han i samband med bokslutsrevisionen ställt frågor till företagsledaren med anledning av bolagets konsultkostnader, dock utan att ange närmare vad som därvid framkom. Enligt RN:s uppfattning framstår de kontrollåtgärder som A-son hänvisat till som helt otillräckliga för ett välgrundat ställningstagande beträffande konsultkostnadernas storlek och huruvida det var korrekt att bolaget skulle stå för kostnaderna. Det finns inte något som indikerar att han erhållit mer detaljerade uppgifter om exempelvis vilket arbete som legat till grund för förvaltningsbolagets fakturering eller vilken personal som lånats in från konsultbolaget. Det bör i sammanhanget även noteras att fakturorna från konsultbolaget inte var ställda till restaurangbolaget utan till fastighetsbolaget.

Anläggningstillgångar

Även beträffande de fakturor från förvaltningsbolaget som legat till grund för de centrala posterna i restaurangbolagets redovisning avseende inventarieanskaffning och ombyggnationer saknas närmare specifikation. I avsaknad av sådan information och då bolaget uppenbarligen inte hade upprättat något register över anläggningstillgångarna har A-son såvitt framgår i allt väsentligt grundat sin bedömning av dessa tillgångar på den muntliga information han fick om renoveringsplanerna då han åtog sig uppdraget, på vad han därefter kunde iaktta rörande ombyggnationerna vid besöket i oktober 1998 och på den, likaledes muntliga, redogörelse som han erhöll från bolaget efter det att han i samband med bokslutsrevisionen, utan resultat, efterlyst mer preciserade skriftliga underlag. Enligt RN:s mening kan inte den övergripande information om verksamheten och ombyggnadsplanerna som A-son fick initialt och det förhållandet att han på plats sett att ombyggnationer utförts och till viss del fortfarande pågick på långt när ha gett honom tillräckligt underlag för att acceptera de i årsredovisningen som anläggningstillgångar upptagna posterna. Han har t.ex. varit skyldig att verifiera att tillgångarna var bolagets egendom och upptagna till rätt värden, att utgifterna för ombyggnationer kunde aktiveras på sätt som skett samt att avskrivning gjordes enligt en lämplig plan. RN finner det även uteslutet att A-son genom telefonsamtal med företagsledaren eller den redovisningsansvarige i samband med bokslutsrevisionen skulle ha kunnat få tillräckligt detaljerade uppgifter för att bedöma ombyggnationer och inventarieanskaffningar i den nu aktuella storleksordningen, totalt drygt 5,8 mnkr. Det har funnits flera omständigheter som borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning. På ett antal av fakturorna från förvaltningsbolaget har den ursprungliga fakturatexten ändrats från "Konsultation enl avtal" till "Inventarier". Fyra av dessa fakturor har ställts ut på exakt samma belopp. Något skriftligt avtal mellan bolaget och förvaltningsbolaget synes inte ha funnits vilket måste betraktas som anmärkningsvärt. Vidare har i bolagets årsredovisning de aktiverade ombyggnadskostnaderna i sin helhet redovisats som inventarier. Mot bakgrund av dessa omständigheter och vad som i övrigt anförts ovan framstår A-sons granskning av bolagets anläggningstillgångar som synnerligen bristfällig.

Revisionsberättelsens innehåll

Sammantaget finner RN att betydande osäkerhet har förelegat beträffande flera väsentliga balans- och resultatposter. Enbart posterna avseende inventarieanskaffningar och ombyggnationer uppgick till ett belopp motsvarande ca 70 procent av bolagets redovisade tillgångar. Att avrapportera bristerna i underlagen för sistnämnda poster i slutrevisionspromemorian har inte varit tillräckligt. Bristerna har varit så väsentliga att A-son saknat grund för att i revisionsberättelsen tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning samt förslaget till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har han allvarligt

åsidossatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som A-son säger sig särskilt ha beaktat vid sina överväganden av hur revisionsberättelsen skulle utformas medför ingen annan bedömning. Oavsett hur skattemyndigheten har bedömt bolagets bokföringsunderlag har A-son haft en skyldighet att genomföra sin granskning enligt god revisionssed. Vad han därutöver anför om sina överväganden angående revisionsberättelsen (se 3.6 ovan) tillför enligt RN:s mening inget som inte redan beaktats vid bedömningen av granskningsinsatserna.

Den löpande bokföringen

Mot bakgrund av den eftersläpning som under året förekommit i bolagets redovisning anser RN även att A-sons granskning av hur bolaget fullgjorde sin löpande bokföringsskyldighet har varit otillräcklig. Uppgiften per telefon från den person som skötte redovisningen om att bokföringen i november 1998 åter upprättades enligt god redovisningssed har inte följts upp och av A-sons skrivelse till bolaget den 25 juli 1999 kan utläsas att han vid bokslutsrevisionen inte har haft tillgång till bolagets fullständiga bokföringsmaterial. Han har inte heller tagit del av bokföringen för tiden efter balansdagen.

Datering av årsredovisning och revisionsberättelse

Slutligen har framkommit att såväl bolagets årsredovisning som A-sons revisionsberättelse har antedaterats med en månad. RN finner det anmärkningsvärt att en kvalificerad revisor, såsom A-son gjort i detta fall, uppmanar en revisionsklient att antedatera årsredovisningshandlingarna och själv antedaterar revisionsberättelsen till en tidpunkt vid vilken flera för granskningen väsentliga frågor uppenbarligen ännu inte fått något svar. A-son har härigenom på ett allvarligt sätt åsidossatt god revisionssed. Vad han anför som förklaring till sitt handlande medför ingen annan bedömning.

RN:s sammanfattande bedömning och fråga om disciplinär åtgärd

A-sons granskningsinsatser i restaurangbolaget under det aktuella räkenskapsåret har mot bakgrund av de allvarliga bristerna i bolagets bokföringsunderlag varit klart otillräckliga. Trots att han inte har haft rimlig grund för att bedöma ett antal för bolaget väsentliga resultat- och balansposter, bl.a. anläggningstillgångar motsvarande mer än två tredjedelar av bolagets redovisade totala tillgångar, har han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkning samt förslaget till vinstdisposition. Brister har även framkommit i fråga om hans kontroller av hur bolaget fullgjorde sin löpande bokföringsskyldighet. Han har slutligen uppmanat bolaget att antedatera årsredovisningshandlingarna och själv antedaterat revisionsberättelsen till en tidpunkt vid vilken flera för revisionen väsentliga frågor kvarstod att lösa. A-son har i nu angivna avseenden åsidossatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas disciplinär åtgärd. Sammantaget får omständigheterna anses mycket graverande. Det finns därför särskilda skäl att både meddela A-son varning och att ålägga honom att till staten betala en straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt

skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.