

LR: dom 2008-09-05, mål nr 14273-08

D 34/08

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har av FAR SRS underrättats om att A-son efter en av FAR SRS utförd kvalitetskontroll inte har godkänts och därför ålagts att genomgå en s.k. omkontroll. Av underrättelsen framgår också att A-son inte kunnat omkontrolleras på grund av att han utträtt ur FAR SRS. Underrättelsen har föranlett RN att öppna ett tillsynsärende inom ramen för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförda revisioner i fyra aktieföretag i vilka A-son är vald revisor. Dessa är bokföretaget (räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007), chokladföretaget (räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006), bokhandelsföretaget (räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007) samt agenturföretaget (räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006). Vidare har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för ytterligare ett företag, bokbutiks-företaget (räkenskapsåren den 1 maj 2005–30 april 2006 och den 1 maj 2006–30 april 2007). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, i mars 2008, färre än 100 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). A-son är ensam ägare till revisionsbyrå. Endast A-son är verksam i revisionsbyrå.

2 Skrivelser från RN och yttranden från A-son

I ärendet har förekommit en omfattande skriftväxling. Innehållet i denna, och framför allt de svar som A-son lämnat till RN, är av betydelse för RN:s bedömningar varför RN valt att närmare redogöra för skriftväxlingen.

RN har i en första skrivelse daterad den 1 november 2007 bl.a. förelagt A-son att till RN som lån skicka in sin revisionsdokumentation över senast slutförd revision i de fyra företag som angetts ovan. I det frågeformulär som tillställdes A-son i samband med RN:s första skrivelse har han ombetts att beskriva hur han normalt organiserar sin revision. Till detta yttrande, som inkom till RN i november 2007, bifogades endast några kortfattade anteckningar samt några årsredovisningar och revisionsberättelser. Någon revisionsdokumentation inkom inte till RN. I yttrandet uttalade A-son att det är hans förhoppning att denna hans redogörelse med bilagor ska vara ”tillfyllest” för RN:s bedömning av hans verksamhet.

I övrigt anförde A-son följande i sitt första yttrande. Vad gäller mindre företag sammanfattar han, inför bokslutsrevisionen eller inför ett nytt räkenskapsår, väsentliga data om företaget, ägare/styrelse, ledande befattningshavare/ekonomipersonal och prövar frågan om jäv på ett A4-ark. Utifrån sin kännedom om företaget/företagsledaren och tidigare noteringar säger han sig förteckna ”fokus” på sitt arbete, dvs. bedömer väsentlighet och risk i det specifika uppdraget (planeringsanteckningar). A-son har vidare anfört att han efter avslutad revision sammanfattar sina anteckningar vilka kan leda till PM eller brev. Oftast beaktas hans synpunkter så att fel rättas innan den slutliga versionen av årsredovisningen undertecknas. Bokslutskommentarer

upprättas för många företag och är underlag för muntliga kommentarer till styrelsen vid bokslutsgenomgång. A-son har tillagt att han ”som exempel” på nämnda handlingar till RN ingett planeringsanteckningar respektive bokslutskommentarer för bokbolaget och chokladbolaget. A-son har, vad gäller något större bolag, uppgett att han inför bokslutsrevisionen utifrån årsredovisningen kontrollerar mot föregående år och granskar underlag till balansposter. Vidare granskar han avgränsningar, utför resultatanalyser och kontrollerar ”rullande” skatter och avgifter samt väsentliga avtal.

Eftersom A-son inte ingav någon revisionsdokumentation till RN erinrades han i en andra skrivelse, daterad i januari 2008, om sin skyldighet att till RN inkomma med revisionsdokumentation för de fyra här aktuella bolagen samt årsredovisningar och revisionsberättelser för två av bolagen.

A-son har i januari 2008 till RN, inkommit med handlingar som i huvudsak utgör bokslutsbilagor beträffande de fyra ovan nämnda bolagen. A-son har i denna sin andra skrivelse till RN uppgett bl.a. följande: ”De för bedömning av mitt arbete erforderliga uppgifterna ansåg jag framgick av skrivelsen 2007-11-14.”

I den promemoria som upprättades i samband med att RN i februari 2008 överförde SUT-ärendet till detta disciplinärende konstaterade nämnden bl.a. följande. Av de handlingar som tillställts RN, bl.a. några mycket kortfattade anteckningar, kan inte utläsas att A-son har utfört några revisionsåtgärder i bokbolaget. I chokladbolaget, bokhandelsbolaget och agenturbolaget har A-son gjort vissa avstämningar samt beräkningar av avskrivningar och skatter. RN har i promemorian, för vart och ett av de fyra bolagen, beskrivit vilka handlingar som inkommit samt konstaterat att det förutom vissa avstämningar inte finns något som visar att A-son har utfört några revisionsåtgärder.

RN har i en skrivelse till A-son förelagt honom att kommentera innehållet i promemorian. A-son har i sitt yttrande, daterat i mars 2008, anfört att det av hans tidigare skrivelser framgår hur han bedriver sin revisionsverksamhet. Han har framhållit att förutom risk och väsentlighet är det en målsättning för hans arbete att det ska innebära ett ”mervärde” för kunderna och de ”efterfrågar inte att [han] lägger ner tid på att fylla i förtryckta blanketter där flertalet frågor är irrelevanta.” A-son har dessutom lämnat en beskrivning av sina granskningar i bokbolaget, vilka återges nedan. Han har inte beskrivit sina revisionsåtgärder i de andra tre bolagen utan hävdar att hans kommentarer beträffande dessa bolag är ”helt jämförbara” med bokbolaget och endast skulle ”resultera upprepningar”.

Eftersom A-son inkommit med endast mycket kortfattade kommentarer till RN:s promemoria har RN i en fjärde skrivelse, daterad i april 2008, åter förelagt honom att kommentera RN:s iakttagelser, bl.a. att dokumentation saknas över eventuellt utförda revisionsåtgärder. Han har vidare förelagts att besvara frågor som RN ställt för vart och ett av de fem bolagen.¹

A-son har i sin fjärde skrivelse, som inkom till RN i maj 2008, uppgett att det inte saknas revisionsplaner, riskanalyser eller prövning av hans oberoende men att det sker i form av hans egna anteckningar över vad som är väsentligt. Endast ett fåtal av RN:s frågor besvarades i denna skrivelse. Att flertalet av RN:s frågor inte har besvarats har A-son förklarat med att han varken har tid eller lust att lägga ner ytterligare tid på att försöka förklara sitt arbete som utgår från ”väsentlighet och risk”.

3 A-sons dokumentation och revisionsarbete

3.1 Generella iakttagelser

¹ Här ingår även bokbutiksbolaget för vilket RN endast har tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser.

I de handlingar som inkommit till RN saknas för samtliga bolag den dokumentation som en revisor ska upprätta enligt RS Revisionsstandard i Sverige. Det innebär att det bl.a. saknas revisionsplaner, riskanalyser, prövning av oberoendet enligt analysmodellen samt granskningsprogram med beskrivningar över utförda granskningar och slutsatser. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son för något av bolagen skulle ha följt upp vad som hänt efter respektive räkenskapsårs slut. A-son har av RN förelagts att kommentera dessa RN:s iakttagelser.

Som framgått ovan har A-son hävdats att det inte saknas revisionsplaner och riskanalyser och prövning av hans oberoende men att detta sker i form av hans anteckningar över vad som är väsentligt. Han har tillagt att han tidigare har översänt exempel härpå. Han har även hävdats att han "vanligtvis" följer upp händelser efter räkenskapsårets utgång och har som exempel anfört att han dessutom får månatliga rapporter från bokbolaget.

3.2 Bokbolaget

Bokbolaget bedriver detaljhandelsförsäljning av böcker. Omsättningen uppgick till ca 30 mnkr för räkenskapsåret 2006/07. Balansomslutningen per den 30 april 2007 uppgick till 9,4 mnkr. A-son har i september 2007 avgett en revisionsberättelse för detta år, som inte avvek från standardutformningen.

A-son har till sin första skrivelse till RN bifogat endast ett dokument benämnt Bokslutskommentarer (två sidor) som anger försäljning, resultatutveckling samt soliditet och likviditet. Han har i denna skrivelse uppgett att senare års fokus har varit täckningsgrad, kassahantering och successionsfrågor. A-son har i sin andra skrivelse till RN insänt ett blad med handskrivna kortfattade anteckningar, upprättat i september 2007. På detta finns bl.a. uppgifter om ägare, styrelse och redovisningskonsult. Härutöver finns årsredovisning och revisionsberättelse samt ett stort antal bokslutsbilagor på vilka A-son antecknat "Ok". RN har i sin promemoria konstaterat att det, i det material som dittills hade tillställts RN, inte fanns något som visade att A-son hade utfört några revisionsåtgärder.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria uppgett att hans anteckningar främst är gjorda för hans egen tolkning. Han har beskrivit sin granskning av bokbolaget på följande sätt. Bockar i årsredovisningen innebär att avstämning skett mot resultaträkning och tidigare år. Till varje bilaga finns underlag som dokumenterar saldon. Hans markering "Ok" innebär att han har kontrollerat posterna/underlagen och att dessa är korrekta. Slutsatserna av revisionen har han sammanfattat i bokslutskommentarer och anteckningar, väsentliga att diskutera med styrelsen. A-son har tillagt att kassahantering och varulager var av dominerande intresse i bokbolaget men att detta inte hindrade att han har utfört även andra kontroller. Han har även uppgett att den av bolaget anlitate redovisningskonsulten, vid flera tillfällen under åren, har gjort avstämningar av mervärdesskatt, källskatt och kontrolluppgifter varför A-son "kunnat ägna tid till annat". Han har hävdats att dylika kontroller utgör årligen återkommande arbetsuppgifter för honom på andra uppdrag. A-son har slutligen uppgett att hans kommentarer till de övriga av RN granskade revisionsuppdragen är "jämförbara" med vad som angetts för bokbolaget. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon ytterligare dokumentation.

RN har ansett det erforderligt att från A-son inhämta vissa förtydliganden vad gäller hans revisionsarbete i bokbolaget. A-son har därvid förelagts att besvara frågor och till RN inkomma med kompletterande dokumentation enligt följande.

Bolaget bedriver detaljhandelsförsäljning av böcker vilket innebär att det förekommer omfattande kontanthantering. A-son har uppgett att senare år fokus har varit bl.a. **kassahantering**. I sitt yttrande över RN:s PM har han betonat att kassahantering var av "dominerande intresse". I det material som A-son ingett till RN för år 2006/07 finns dock inget

som visar att någon granskning skett av bolagets kassahantering. A-son har därför förelagts att kommentera detta och beskriva sina granskningsinsatser i denna fråga, att beskriva bolagets rutiner för kassahantering och att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter. A-son har vidare vad gäller bolagets kassahantering bl.a. antecknat "Kassahantering, Klart tidigare/Se 2004/05". RN har därför förelagt A-son att till RN inkomma med sin dokumentation över den granskning av bolagets kassahantering som han enligt sina anteckningar utförde avseende år **2004/05**. Han har även förelagts att tillställa RN dokumentation över sin granskning av bolagets kassahantering för år **2005/06**.

RN har vidare konstaterat att det, i det material som tillställts RN, inte finns något som visar att A-son har utfört någon granskning av resultaträkningen fränsett några anteckningar och dokument om hyror och löner. Han har av RN förelagts att kommentera detta och beskriva eventuell granskning samt att uppge om han någon gång har granskat bolagets **intäktsredovisning**. Om så är fallet har han anmodats att till RN inge sin dokumentation över sådan granskning. Han har också ombetts att förklara vilken grund han hade för att i sin revisionsberättelse tillstyrka fastställande av bokbolagets resultaträkning för år 2006/07.

Posten **varulager** redovisades per den 30 april 2007 med 8 mnkr (86 procent av balansslutningen). A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria uppgett att varulager var av "dominerande intresse". I det material som inkommit till RN, för år 2006/07 finns dock inget som visar att någon granskning skett av bolagets varulager eller av bolagets lagerhanteringssystem. Den enda dokumentation som finns i detta avseende är ett lagerintyg på vilket A-son antecknat "Lagerpärmar Ok/Bruttovinstkontroll Ok". Vilken grund som fanns för denna slutsats framgår inte. A-son har av RN förelagts att kommentera detta, att beskriva sin granskning av posten varulager och att bifoga dokumentation som verifierar hans uppgifter. Han har också anmodats att uppge vilken grund han hade för att godta existens och värde av posten varulager per den 30 april 2007. A-son har vidare vad gäller bolagets varulager antecknat "Lager, Klart tidigare/Se 2004/05". RN har därför förelagt A-son att till RN inkomma med sin dokumentation över den granskning av bolagets varulager som han enligt sina anteckningar utförde avseende år **2004/05**. Han har även förelagts att tillställa RN dokumentation över sin granskning av bolagets varulager för år **2005/06**.

Av det material som tillställts RN kan inte heller utläsas att någon granskning skett av bolagets hantering av **skatter och avgifter**, vare sig av A-son eller av någon annan. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria bl.a. anfört att bolagets redovisningskonsult vid ett flertal tillfällen under året hade gjort avstämningar av mervärdesskatt, uppbörder av källskatter m.m. samt kontrolluppgifter varför han "kunnat ägna tid åt annat". RN har med anledning härav förelagt A-son att uppge om denna hans upplysning innebär att han inte gjort några egna kontroller av skatter och avgifter utan helt har förlitat sig på bolagets redovisningskonsult.

A-son har inte besvarat någon av RN:s frågor, inte kommenterat RN:s iakttagelser och inte heller tillställt RN någon kompletterande dokumentation.

3.3 Chokladbolaget

Chokladbolaget bedriver tillverkning och försäljning av konfektyr samt äger och förvaltar värdepapper. Omsättningen uppgick till ca 41 mnkr för räkenskapsåret 2005/06, varav drygt 37 mnkr avsåg värdepapper. Balansslutningen per den 31 augusti 2006 uppgick till drygt 20 mnkr. A-son har i februari 2007 för år 2005/06 avgett en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har till sin första skrivelse till RN bifogat endast ett blad med handskrivna kortfattade anteckningar. På detta finns bl.a. uppgifter om ägare, styrelse, redovisningskonsult samt mottaget material. A-son har i denna skrivelse uppgett att fokus har varit varulager värdepapper och

övriga väsentliga balansposter. A-son har i sin andra skrivelse utöver nämnda anteckningar tillställt RN årsredovisning och revisionsberättelse samt ett stort antal bokslutsbilagor. Av dessa dokument framgår att A-son har gjort avstämningar av kundfordringar, värdepapper, bankmedel och skattekonto mot underlag.

RN har ansett det erforderligt med vissa förtydliganden utifrån A-sons dokumentation. A-son har därför förelagts att besvara frågor och till RN inkomma med kompletterande dokumentation enligt följande.

RN har konstaterat att det i A-sons dokumentation finns ett stort antal **bokföringsorder** som dels innefattar bokslutstransaktioner, dels avser ett stort antal aktietransaktioner. Han har av RN förelagts att namnge vem som har upprättat dessa bokföringsorder.

I A-sons dokumentation finns saldolistor som visar bolagets tillgångar av **värdepapper** per balansdagen den 31 augusti 2006. Däremot finns inga externa revisionsbevis som verifierar de av bolaget redovisade intäkterna och kostnaderna för inköp och försäljning av värdepapper. Dessa har redovisats med 37,4 mnkr respektive 36,9 mnkr. A-son har förelagts att tillställa RN externa revisionsbevis som verifierar de i resultaträkningen upptagna intäkterna och kostnaderna avseende inköp och försäljning av värdepapper under år 2005/06, exempelvis avräkningsnotor eller månadsredovisningar från den av bolaget anlitate nätmäklaren.

A-son har inte besvarat RN:s frågor och inte heller tillställt RN några kompletterande handlingar.

3.4 Bokhandelsbolaget

Bokhandelsbolaget bedriver detaljhandelsförsäljning av böcker. Omsättningen uppgick till ca 4 mnkr för räkenskapsåret 2006/07. Balansomslutningen per den 30 april 2007 uppgick till 1,5 mnkr. A-son har i oktober 2007 för år 2006/07 avgett en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har till sin första skrivelse till RN bifogat endast årsredovisning och revisionsberättelse, som avser räkenskapsåret 2005/06. A-son har i sin andra skrivelse till RN uppgett att fokus har varit momsredovisning och lager förutom formalia (avstämning koncernbolag, lån och likvida medel etc.). Han har till denna skrivelse bifogat handlingar som avser räkenskapsåret 2006/07. Bl.a. finns två sidor med handskrivna anteckningar daterade i oktober 2007. Anteckningarna består i huvudsak av saldouppgifter för olika balansposter. A-son har antecknat "Ok" efter de olika posterna. Vidare finns ett stort antal bokslutsbilagor. Indikationer på att kontroller kan ha genomförts utgörs av bockar på en kundreskontra och en anteckning om att denna markering innebär att betalningskontroll har gjorts. Vidare har avstämningar gjorts av bankmedel och lån mot kontoutdrag och engagemangsbesked. Härutöver finns inget som visar att A-son har utfört några revisionsåtgärder.

RN har även avseende detta bolag ansett det erforderligt med vissa förtydliganden. A-son har därvid förelagts att besvara frågor och till RN inkomma med kompletterande dokumentation enligt följande.

Bolaget bedriver detaljhandelsförsäljning av böcker vilket innebär att det förekommer omfattande kontanthantering. I det material som tillställts RN, för år 2006/07, finns dock inget som visar att någon granskning har skett av bolagets **kassahantering**. A-son har förelagts att kommentera dessa RN:s iakttagelser, att beskriva sina granskningsinsatser i denna fråga, att beskriva bolagets rutiner för kassahantering samt att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter. Vidare har han förelagts att tillställa RN dokumentation över de eventuella granskningar av bolagets kassahantering som har utförts under de fem senaste räkenskapsåren.

RN har vidare konstaterat att det, i det material som tillställts RN, inte finns något som visar att A-son har utfört någon granskning av resultaträkningen. Han har av RN förelagts att kommentera detta och beskriva eventuell granskning samt att uppge om han någon gång har granskat bolagets **intäktsredovisning**. Om så är fallet har han anmodats att tillställa RN sin dokumentation över sådan granskning. Han har också ombetts att förklara vilken grund han hade för att i sin revisionsberättelse tillstyrka fastställande av bokhandelsbolagets resultaträkning för år 2006/07.

Posten **varulager** uppgick per den 30 april 2007 till 1,03 mnkr (69 procent av balansomslutningen). A-son har i ett av sina yttranden uppgett att fokus på hans granskning bl.a. skulle vara bolagets varulager. I det material som tillställts RN, för år 2006/07, finns dock inget som visar att någon granskning skett av bolagets varulager eller av bolagets lagerhanteringssystem. Den enda dokumentation som finns i detta avseende utgörs av några lagerlistor samt en summering efter vilken A-son har antecknat "Ok". Vilken grund som fanns för denna slutsats framgår inte. Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas att han har reflekterat över varför det redovisade värdet av posten varulager hade ökat med ca 27 procent trots oförändrad omsättning. A-son har förelagts att kommentera dessa RN:s iakttagelser, att beskriva sin granskning av posten varulager och att till sitt svar bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter. Han har även förelagts att tillställa RN dokumentation över de eventuella granskningar av bolagets varulager och av dess lagerhanteringssystem som han har utfört avseende de fem senaste räkenskapsåren. Slutligen har A-son förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta existens och värde av posten varulager per den 30 april 2007.

Inte heller avseende detta uppdrag har A-son besvarat någon av RN:s frågor, kommenterat RN:s iakttagelser eller tillställt RN någon kompletterande dokumentation.

3.5 Agenturbolaget

Agenturbolaget bedriver agenturverksamhet samt tillverkning och försäljning av produkter för verkstadsindustrin. Omsättningen uppgick till ca 10 mnkr för räkenskapsåret 2005/06. Balansomslutningen per den 31 augusti 2006 uppgick till 3,7 mnkr. A-son har i januari 2007 för år 2005/06 avgett en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har till sin första skrivelse till RN bifogat årsredovisning och revisionsberättelse för år 2005/06 samt dessutom två dokument benämnda Resultatanalys 2005/2006 (två sidor) samt Resultatfördelning/utdelning (en sida). Det förstnämnda dokumentet består av saldon för olika resultat- och balansposter med jämförelseuppgifter samt vissa kommenterar till dessa poster. Det andra dokumentet består av en beskrivning av olika alternativ för att föra över medel till ägarna. A-son har i sin andra skrivelse till RN anfört att agenturbolaget är ett dotterbolag varför "övergripande planering sker i moderbolaget". Han har även uppgett att väsentlig tid har använts för kontoanalyser samt att årsredovisningen kontrollerats "utifrån balans- och resultaträkningar, tidigare år och textuppgifternas relevans". A-son har vidare till RN insänt ett stort antal bokslutsbilagor. Härutöver finns blad med handskrivna anteckningar. Merparten av noteringarna utgörs av uppgifter om olika balans- och resultatposter och de i huvudboken redovisade beloppen för dessa poster. Dessutom finns beräkningar av avskrivningar av inventarier samt beräkningar av bolagets skatt, källskatt, löneskatt och semesterlöneskuld. Vidare finns uppgifter om löner och kontrolluppgifter samt avstämning av bolagets källskatt och mervärdesskatt.

RN har ansett det erforderligt med vissa förtydliganden utifrån A-sons dokumentation. A-son har därvid förelagts att besvara frågor och till RN inkomma med kompletterande dokumentation enligt följande.

Som framgått av ett av A-sons yttranden till RN har han anfört att agenturbolaget är ett dotterbolag varför övergripande planering sker i moderbolaget. Han har därför av RN förelagts att tillställa RN denna ”övergripande planering” i moderbolaget för år 2005/06.

Posten **varulager** har tagits upp till 728 400 kr (20 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av några lagerlistor samt anteckningar om inkurans och täckningsgrad. I det material som tillställts RN finns inget som visar att någon granskning skett av bolagets varulager, vare sig av råvaror eller av produkter bearbetade av bolaget. A-son har därför av RN förelagts att beskriva sina granskningsinsatser av posten varulager, att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter samt att uppge vilken grund han hade för att godta existens och värde av posten varulager per den 31 augusti 2006.

I årsredovisningen uppges att revisionsarvodet uppgick till 79 000 kr år för 2005/06 och att ca en tredjedel av detta belopp avsåg **konsultationer**. A-son har av RN förelagts att närmare beskriva närmare vad som ingick i dessa konsultationer, att uppge vem som hade upprättat agenturbolagets årsredovisning för detta år samt att förklara varför det i hans dokumentation inte finns någon oberoendeanalys beträffande dessa konsultationer.

A-son har besvarat en fråga avseende en fordran på bolagets VD (som inte återges här) men i övrigt inte besvarat RN:s frågor och inte heller tillställt RN några kompletterande handlingar.

3.6 RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa bestämmelser framgår att en godkänd eller auktoriserad revisor ska dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation saknar anteckningar om hur han har planerat sin granskning, vilken granskning som har utförts, omfattningen av densamma samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. Den dokumentation som A-son har ingett till RN består i allt väsentligt av enbart bokslutshandlingar och kan därför inte användas som underlag för en bedömning av hans revisionsarbete. Den uppfyller därmed inte de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

De svar som A-son har lämnat till RN är mycket allmänt hållna och knapphändiga även efter det att RN begärt förtydliganden. Som framgått ovan har han i många fall och avseende viktiga rutiner och väsentliga poster överhuvudtaget inte besvarat RN:s frågor. RN konstaterar således att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina yttranden, har visat eller gjort

troligt att han i något av de fyra av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision. Han har därmed inte verifierat att han har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Genom att trots detta avge revisionsberättelser har A-son på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Bolag med negativt eget kapital, bokbutiksbolaget

Som framgått i det inledande avsnittet har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, bokbutiksbolaget, räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07. RN har inte begärt att få ta del av någon dokumentation för detta bolag. Bokbutiksbolaget bedriver detaljhandelsförsäljning av böcker. Omsättningen uppgick till ca 6,3 mnkr för vardera räkenskapsåret. Balansomslutningen uppgick till 2,1 mnkr per den 30 april 2006 och till 2,8 mnkr per den 30 april 2007.

Bolagets eget kapital uppgick till minus 392 306 kr per den 30 april 2005, till minus 617 984 kr per den 30 april 2006 och till minus 617 820 kr per den 30 april 2007. Av årsredovisningarna för åren 2005/06 och 2006/07 kan inte utläsas om några kontrollbalansräkningar hade upprättats. A-son har i sina revisionsberättelser för åren 2005/06 och 2006/07 uttalat bl.a. följande: ”Styrelsen och verkställande direktören är uppmärksammade på bestämmelserna i ABL 25 kap. 13 §.”

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria uppgett att hans anmärkningar i revisionsberättelserna var föranledda av att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat varför bolaget ”lever vidare på moderbolagets ansvar”. Han har uppmärksammat att skulden till moderbolaget var den dubbla jämfört med bristen i eget kapital och tillagt att ”uttalat är att stödet lämnas till dotterbolaget – oaktat att moderbolaget i detta fall inte heller har något val”.

RN har därefter förelagt A-son att inkomma med kopia av senast upprättad kontrollbalansräkning i bolaget och A-sons yttrande över denna. Han har vidare förelagts att för det fall att kontrollbalansräkning inte har upprättats förklara varför han inte har anmärkt på styrelsens underlåtenhet i denna fråga. RN har också förelagt A-son att inkomma med eventuella dokument som visar att moderbolaget skriftligt åtagit sig att täcka bristen på eget kapital i dotterbolaget samt att förklara vad han avser med sitt svar till RN att moderbolaget inte hade ”något val”.

A-son har uppgett följande. Med uttrycket ”inget val” syftar han på att bristen i eget kapital uppvägs av bokbutiksbolagets skuld till moderbolaget, vilken per den 30 april 2007 uppgick till 1 362 000 kr. Några finansiella möjligheter att reglera skulden föreligger inte varför den i praktiken är att jämställa med eget kapital. Styrelsen är densamma i moderbolaget och i dotterbolaget. En omvandling av skulden till ett aktieägartillskott är ett ”penndrag”. A-son har avslutningsvis gjort gällande att en kontrollbalansräkning skulle vara ett rent ”spel för kulisserna” och att det väsentliga i sammanhanget var koncernens ställning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen. Enligt 25 kap. 13 § samma lag ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 § samma kapitel, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Reglerna i aktiebolagslagen om åtgärder vid misstänkt kapitalbrist syftar till att för aktieägarna klargöra att de, i en situation i vilken det bundna egna kapitalet är helt eller i delar förbrukat, ska agera antingen genom att vidta åtgärder för att stärka bolagets ställning eller genom att avveckla

verksamheten under ordnade former.² Ett sätt på vilket bolaget kan undgå likvidation är att bolagets ägare tillskjuter nytt kapital. Ett aktieägartillskott syftar till att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder. En ovillkorlig förutsättning för att aktieägartillskottet ska ha den nämnda effekten är att det verkligen är fråga om ett tillskott. I praxis har höga krav på bevisning uppställts till stöd för att ett tillskott eller en utfästelse är av sådant innehåll att den inte binder bolaget och därmed ska hanteras som en bolagets skuld.³

Det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att förstå innebörden av aktiebolagslagens likvidationsregler och att agera i enlighet med god revisionssed om de inte efterlevs.

Av bokbutiksbolagets årsredovisningar framgår att bolaget redovisade negativt eget kapital för de räkenskapsår som varit föremål för RN:s granskning. Av årsredovisningarna framgår inte att styrelsen upprättat några kontrollbalansräkningar under de aktuella åren. Som skäl för att inte agera har A-son anfört att styrelsen inte var skyldig att upprätta kontrollbalansräkningar eftersom ägarens, moderbolagets, inlåning översteg bristerna i det egna kapitalet och att denna fordran på dotterbolaget med ett ”penndrag” skulle kunna omvandlas till ett aktieägartillskott.

Vad gäller A-sons argument konstaterar RN följande. En förutsättning för att skyldigheten att vidta åtgärder enligt 25 kap. aktiebolagslagen ska bortfalla på grund av ägarnas dispositionsrätt över de fordringar de har på bolagen är att det står klart att ägarna gjort ett tillskott till bolaget genom att förklara sig avstå från sina fordringar på detta. Något underlag för denna slutsats har inte presenterats av A-son trots RN:s direkta förfrågan härom. Med hänsyn härtill och till att beviskraven på att fråga verkligen är om ett tillskott ställts högt konstaterar RN att A-son inte har haft tillräckliga revisionsbevis för att underlåta att agera på bolagets styrelseledamöters underlåtelse att vidta åtgärder enligt aktiebolagslagens regler om likvidation vid befarad kapitalbrist.

Det har därför ålegat A-son att i första hand uppmana styrelsen i bokbutiksbolaget att upprätta kontrollbalansräkning och tillställa honom denna för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. A-son har genom att underlåta att agera på beskrivet sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 RN:s sammanfattande bedömning

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Hans dokumentation är mycket bristfällig. A-son har inte i något av de av RN granskade bolaget visat att han har genomfört några godtagbara revisioner.

Vidare har han underlåtit att agera i ett bolag med negativt eget kapital. A-son har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är så allvarligt att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utrednings-

² Jfr prop. 2000/01:150, s. 35.

³ Se NJA 1988 s. 620, särskilt s. 644 f.

sekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, tf. chefsjuristen Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.