

FörvR: dom 2012-04-26, mål nr 5612-12

D 12

1 Inledning

1.1 Bakgrund och utgångspunkter för Revisorsnämndens utredning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son. Underrättelsen avser A-sons revision i ett aktiebolag, här benämnt **tobaksbolaget**. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation över utförd revision i tobaksbolaget för fyra räkenskapsår. Härutöver har RN tagit del av A-sons dokumentation över (per den 12 februari 2011) senast slutförda revisioner i ytterligare sex aktiebolag, här benämnda - **cafébolaget**, **klädbolaget**, **diversebolaget**, **skyltbolaget**, **plastbolaget** och **produktionsbolaget**. Sistnämnda bolag var dotterbolag till plastbolaget som i sin tur hade samma ägare som skyltbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Tobaksbolaget	2005	4,0	2,5
”	2006	6,7	2,9
”	2007	8,0	4,8
”	2008	12,2	4,4
Cafébolaget	2009	2,6	0,4
Klädbolaget	2009-09-01–2010-08-31	4,0	1,3
Diversebolaget	2008-07-04–2009-12-31	9,8	2,4
Skyltbolaget	2008-09-01–2009-08-31	17,4	4,5
Plastbolaget	2009	5,5	4,1
Produktionsbolaget	2007	9,3	3,6

Tobaksbolaget bedrev försäljning av tobak och tidningar. *Cafébolaget* bedrev caféverksamhet och *klädbolaget* design av kläder samt parti- och detaljhandel med kläder. *Diversebolaget* bedrev bl.a. import och försäljning av livsmedel och orientaliska kläder. *Skyltbolaget* tillverkade och monterade skyltar. *Plastbolaget* och *produktionsbolaget* bedrev tillverkning och försäljning av plastprodukter.

I revisionsberättelsen för *tobaksbolaget* avseende räkenskapsåret 2005 anmärkte A-son på att årsredovisningen hade avgetts för sent. I revisionsberättelsen för samma bolag avseende räkenskapsåret 2008 anmärkte han på att bolagets redovisning av intäkter var bristfällig och att rättning av momsdeklarationer hade skett efter avgivandet av revisionsberättelsen. I sin revisionsberättelse för *diversebolaget* anmärkte han på att han inte på ett fullt tillfredsställande sätt hade kunnat verifiera värdet av lager och kundfordringar samt att bolagets bokföring hade skett med stor eftersläpning och var svår att följa. Han intygade att årsredovisningen, förutom nämnda brister, hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554). Han uttalade att han på grund av värderingsproblematiken varken kunde till- eller avstyra att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna eller behandlade förlusten enligt förslaget i

förvaltningsberättelsen. I sin revisionsberättelse för *produktionsbolaget* anmärkte han på att det fanns brister i bolagets rutiner för avstämningar och rapporteringar till Skatteverket samt att skatter och avgifter vid flera tillfällen hade betalats in för sent. Han tillade att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat per balansdagen men att detta under år 2008 skulle komma att återställas genom ackordsvinster och aktieägartillskott. I övrigt avviker inte revisionsberättelserna för de sju bolagen från standardutformningen.

Förutom beträffande diversebolaget har således A-son beträffande samtliga bolag dels intygat att respektive årsredovisning hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, dels tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna samt vinstdispositioner.

RN:s utredning har omfattat A-sons sätt att fullgöra de aktuella revisionsuppdragen i ett flertal olika avseenden. I avsnitt 2 redogörs för ett antal iakttagelser som är gemensamma för samtliga sju revisionsuppdrag. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskning av tobaksbolaget. I avsnitt 4 behandlas revisionsinsatserna i de sex övriga bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har förelagts att yttra sig över. A-son har i sitt svar till RN inte lämnat några kommentarer till promemorian.

1.2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. 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 försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

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

2 Generella iakttagelser

2.1 Revisioner utförda av medarbetare

Samtliga revisioner i de sju aktuella bolagen, utom den som avser tobaksbolaget för räkenskapsåret 2005, utfördes av revisionsmedarbetare till A-son. Inte i något fall framgår det av

dokumentationen om han kontrollerade det arbete som medarbetarna utförde. Det framgår inte heller om han tog del av uppdragsplaneringar eller medarbetarnas slutsatser. De enda spåren som finns av honom som vald revisor i respektive bolag är hans namnteckning på revisionsberättelserna. Han har förelagts att kommentera detta och förklara hur han förvissade sig om att de granskningar som var utförda av hans medarbetare hade genomförts enligt god revisionssed.

A-son har anfört att han inte antecknade att genomgångar hade skett av revisionerna eller att fel hade rättats. Han har vidare uppgett att han och hans medarbetare har löpande kontakter med kunderna och att de numera har börjat dokumentera telefonkontakter och e-postkorrespondens.

RN gör följande bedömning.

I egenskap av vald revisor i bolagen ålåg det A-son att kontrollera och förvissa sig om att medarbetarnas arbete hade utförts enligt god revisionssed och på ett sådant sätt att hans uttalanden i revisionsberättelserna var väl underbyggda. Det framgår inte av revisionsdokumentationen att någon sådan kontroll och uppföljning skedde. Inte heller har A-son i något av de aktuella fallen genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han kontrollerade och följde upp det arbete som hans medarbetare utförde på ett tillfredsställande sätt. RN drar av detta slutsatsen att hans kontroll och uppföljning av medarbetarnas arbete har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Genom sin underlåtenhet att utföra en tillfredsställande kontroll och uppföljning har han åsidosatt god revisionssed.

2.2 Händelser efter räkenskapsårets slut

Av A-sons dokumentation kan inte för något av de sju bolagen och räkenskapsåren utläsas att han gjorde några uppföljningar av händelser efter respektive räkenskapsårs slut förutom enstaka periodiseringskontroller. Den enda dokumentation som finns är att han (för tobaksbolaget år 2005) eller hans medarbetare har angett ”et” på checklistor.

A-son har anfört att han i de flesta fall hade genomgångar med klienterna i samband med påskrift av årsredovisningar och revisionsberättelser och att han i dessa fall även gick igenom vad som hade skett på det nya året.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560, Händelser efter räkenskapsårets slut, ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.

Av A-sons dokumentation kan inte i något fall utläsas att han följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Hans uppgift till RN om att han tog upp denna fråga vid sina slutgenomgångar med klienterna är allmänt hållen och verifieras inte av någon dokumentation. RN anser därför inte att han har gjort sannolikt att han i något av de sju uppdragen genomförde en godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte göra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Tobaksbolaget

3.1 Skatteverkets underrättelse

Bolaget bedrev under perioden 2005–2008 verksamhet i totalt tre olika butiker. Skatteverket, vars underrättelse omfattar räkenskapsåren 2005-2007, har anfört bl.a. följande.

Bolaget förvärvade butik 1 för 1,6 mnkr, med tillträde den 27 juni 2005. Övertagandet av lagret redovisades inte i bokföringen. Vidare hade bolaget enligt avtal sålt butik 2 för 1,0 mnkr, med tillträdesdag den 1 oktober 2007. Överlåtelsen bokfördes inte förrän den 2 juni 2008. Enligt avtalet hade lagret inventerats och betalats på tillträdesdagen men någon redovisning av lagerförsäljningen bokfördes inte. Slutligen hade bolaget den 3 december 2007 tagit över butik 3 för 2,6 mnkr. Detta belopp betalades samma dag kontant från tobaksbolagets kassa. Kassan fick därigenom ett underskott om 1,3 mnkr som balanserades med ett reverslån om 1,5 mnkr. Inköp av varulagret redovisades inte i bokföringen.¹

Vid granskningen av bokföringen framkom att intäkterna hade bokförts i klump vid varje månadsslut. Kontrollremсор och dagliga tömningskvitton från kassaregister (Z1-rapporter) hade inte bevarats. De underlag som fanns för intäktsredovisningen var i huvudsak s.k. månadsrapporter (Z2-rapporter) från bolagets kassaregister. Av månadsrapporterna framgår att omfattande korrigeringar hade skett i bolagets kassaregister. Korrigeringarna syns på månadsrapporterna i form av felslag, retur, återköp samt ”allt bort”. Antal gjorda korrigeringar uppgår sammanlagt till 5 847 stycken under utredningsperioden och motsvarar ett belopp om 41,6 mnkr.

Som framgått ovan hade bolaget under de aktuella räkenskapsåren tre olika butiker. Vid granskningen av räkenskaperna påträffades i verifikationspärmар månadsrapporter från kassaregister, som inte hade bokförts. Den försäljning som inte hade bokförts uppgick för butik 1 till 212 tkr (avseende februari 2006), för butik 2 till 74 tkr (avseende april 2007) och för butik 3 till 295 tkr för butik 3 (avseende december 2007).

Det förekom även i övrigt betydande differenser mellan försäljningen enligt månadsrapporterna från kassaregistret och den försäljning som bolaget bokförde. Bokförda försäljningsbelopp avseende tidningar och tidskrifter hämtades från leverantörsfakturer. På grund av detta bokfördes inte försäljningsbeloppen angivna på månadsrapporter för tidningar och tidskrifter. Skillnaden mellan vad som bokfördes och vad som borde ha bokförts uppgick år 2006 till 1,7 mnkr och år 2007 till 1,3 mnkr. Vid genomgång av bolagets räkenskaper framkom att försäljningen vid flera tillfällen hade korrigerats i bokföringen, utan att det av något underlag framgår vad korrigeringen avsåg.

Eftersom kontanta in- och utbetalningar inte bokfördes senast påföljande arbetsdag blev kassabehållningen i rörelsen löpande felaktig i bokföringen. Saldot på kassakontot var under vissa perioder osannolikt högt och under vissa perioder negativt. Någon kassarapport som per dag visar ingående kontant behållning, kontanta inbetalningar, kontanta utbetalningar samt utgående kontant behållning finns inte i verifikationspärmarna.

Det redovisade lagervärdet uppgick till 421 tkr per den 31 december 2005, till 914 tkr per den 31 december 2006 och till 879 tkr per den 31 december 2007. Några lagerinventeringslistor finns inte i verifikationspärmarna. Det framgår inte någonstans vad lagret avsåg eller hur det hade beräknats.

¹ Förvärven av butik 1 och 3 avsåg hela rörelserna. Nedan behandlas i avsnitt 3.3.3 A-sons granskning av varulagret och i avsnitt 3.3.4 hans granskning av förvärven ur övriga aspekter.

3.2 A-sons yttrande över underrättelsen

A-son har anfört bl.a. följande.

Vid granskningen konstaterade han att det fanns brister i kontrollremсор och kassarapporter. Vid kontakt med bolagets företrädare fick han information om hur bristerna hade uppkommit. Bl.a. uppgavs att den som skötte bokföringen varken kunde språket eller tekniken men att det till slut blev korrekt efter alla rättelser. Han ställer sig tveksam till Skatteverkets uppgift om att inte alla månadsrapporter hade bokförts. Det som kan ha hänt är att alla intäkter bokfördes, men att det på grund av gjorda fel uppstod differenser mellan månadsrapporter och bokföringen. På grund av att de Z-kvitton som togs fram till stor del var behäftade med fel så bokfördes alla transaktioner månadsvis i stället och då blev det lättare att bokföra den korrekta försäljningen. Även bank, kontokort och kassa bokfördes en gång i månaden.

För vart och ett av åren finns det en påskriften inventeringslista i årsakten. Vad gäller köp och försäljningar av butikerna så bokfördes dessa transaktioner i samband med bokslutsarbetet eftersom bokföraren inte hade haft tillgång till avtalen. De likvida transaktionerna i avtalen hade inte gått via bolagets bankkonto utan via företrädarnas bankkonton. Han uppmärksammade inte att lagertransaktioner enligt avtalen inte hade bokförts, detta påverkade ju endast företrädarnas avräkningskonton och inte varulagret eller resultatet då det blev tillrättalagt i samband med inventeringen.

3.3 RN:s kompletterande utredning samt bedömning

Vad som har framkommit genom Skatteverkets underrättelse samt A-sons yttrande och revisionsdokumentation för tobaksbolaget har föranlett RN att ställa kompletterande frågor. Frågorna har bl.a. rört granskningen av bolagets kontanthantering och kassaredovisning, brister i bolagets bokföring, granskningen av varulager och leverantörsskulder samt granskningen av skatter och avgifter. RN har också inhämtat A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2008.

3.3.1 Kontanthantering och kassaredovisning m.m.

I A-sons grundakt finns en anteckning om att kassaregistret inte var certifierat. Av dokumentationen kan inte för något av räkenskapsåren 2005–2008 utläsas att han gjorde någon granskning av bolagets kontanthantering, kassaredovisning eller intäktsredovisning i övrigt eller att han övervägde risken för fel. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller. Han har också förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning mot bakgrund av att hans granskning av bolagets resultaträkning endast består av anteckningen U.a. efter några frågor på en checklista.

A-son har anfört följande.

Han gjorde inte några kontroller av kassahanteringen under räkenskapsåret 2005. Han tog dock upp denna fråga under ett möte med företrädarna i samband med att han närvarade vid inventeringen i början av räkenskapsåret 2007. Han gjorde tyvärr inga noteringar vid detta möte. Han gick igenom bristerna beträffande kontrollremсор och månadsrapporter med bolagets företrädare och fick då en förklaring till varför bristerna hade uppstått. Granskningen skedde genom bläddring i verifikationspärmar och genomgång av Z-kvitton och kontrollremсор. Att det inte finns anteckningar om detta i akten kan förklaras med att han är dålig på att skriva ned vad som har hänt vid möten.

A-son har för räkenskapsåren 2006 och 2007 hänvisat till sitt svar avseende räkenskapsåret 2005. Han har inte, trots förfrågan från RN, kommenterat sin granskning av kontanthantering och kassaredovisning för räkenskapsåret 2008.

RN gör följande bedömning.

Tobaksbolaget bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. RN konstaterar att A-sons dokumentation trots detta inte innehåller någonting om en sådan granskning och bedömning. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade bolagets rutiner i detta hänseende på ett godtagbart sätt eller att han utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. Hans allmänt hållna uppgifter om att kassahanteringen diskuterades vid ett möte i början av år 2007 får inget stöd av dokumentationen. RN drar därför slutsatsen att granskningen i dessa avseenden var bristfällig. De brister i revisionen som därmed förelåg har varit sådana att han inte för något av de aktuella räkenskapsåren hade grund för att tillstyrka fastställande av tobaksbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3.2 Brister i tobaksbolagets bokföring

Som framgått ovan har Skatteverket för räkenskapsåren 2005–2007 påtalat att kontanta in- och utbetalningar inte bokfördes senast påföljande arbetsdag. RN har förelagt A-son att förklara varför han inte anmärkte på avstegen från bokföringslagens (1999:1078) regler i sina revisionsberättelser.

Det framgår inte av A-sons dokumentation om han övervägde frågan om överträdelser av bokföringslagen eller om han borde ha agerat i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) om revisorns åtgärder vid misstanke om brott. Han har förelagts att kommentera även detta.

Mot bakgrund av A-sons uppgift om att alla transaktioner bokfördes månadsvis har RN även förelagt honom att förklara hur han förvissade sig om att de bokföringar som skedde månadsvis var korrekta. Han har också förelagts att kommentera Skatteverkets uppgift om att det hade skett omfattande korrigeringar i bolagets kassaregister och att detta syntes på månadsrapporterna i form av felslag, retur, återköp och ”allt bort”. RN har även frågat honom om varför han inte reagerade på differenserna mellan månadsrapporterna och bokförd försäljning. Dessa differenser uppgick enligt Skatteverket till 1,7 mnkr för år 2006 och till 1,3 mnkr för år 2007.

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008 bl.a. angett att bolagets redovisning av intäkter var bristfällig. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken grund han hade för denna slutsats. Det enda som finns är en anteckning om att granskning av nummerserier inte kunde ske, eftersom något material inte fanns att tillgå. Av dokumentationen framgår inte heller om A-son för detta år övervägde huruvida den bristfälliga redovisningen innebar ett brott mot bokföringslagen eller om han var skyldig att agera enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen. Han har förelagts att närmare beskriva på vilket sätt som redovisningen av intäkter var bristfällig samt att förklara vilken grund han hade för att, trots bristerna, godta bolagets intäktsredovisning. RN har också frågat om dessa brister, enligt hans mening, var nya för räkenskapsåret 2008 eller om de hade funnits även tidigare år.

A-son har anfört följande.

Han gjorde kontroller av bruttovinst m.m. och ansåg att det var bättre att bokföringen skedde i efterhand med korrekta underlag än att den skedde per dag med felaktiga underlag. Han reflekterade över om fel kunde förekomma men kunden kom med förklaringar till varför felen hade uppstått som han vid detta tillfälle inte hade anledning att misstro. De differenser som Skatteverket har redovisat är uppskattningar som bolaget har bestridit. Han fick förklaringar till

differenserna som han accepterade. Vad gäller avstegen från bokföringslagen tog han upp dessa med redovisningskonsulten och kunden och fick förklaringar till varför bokföringen inte hade skötts korrekt. Han lät saken bero efter försäkran om att bättring skulle ske.

Vad beträffar räkenskapsåret 2008 avsåg hans anmärkning bolagets hantering av Z-kvitton och rättelser av dessa, som tidigare redovisats. I likhet med tidigare år stämde troligtvis de totala intäkterna till slut men ”det var lite snårig väg dit, kontrollerade bruttovinst m.m”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen ska kontanta transaktioner bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske.

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att vidta åtgärder när det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Revisorn ska i sådana fall, enligt huvudregeln, utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser och inom en viss angiven tid i en särskild handling till åklagare redogöra för brottsmisstanken.

Som framgått ovan var underlagen till bokföringen bristfälliga. Vidare hade bokföringen av kontanta transaktioner skett med stor eftersläpning. RN finner att bristerna i bolagets löpande bokföring under räkenskapsåren 2005–2008 var sådana att det i vart fall fanns grund för misstanke om att styrelsen hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. A-son skulle därför ha vidtagit åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Han skulle också i revisionsberättelsen ha anmärkt på att bokföring inte hade skett enligt bokföringslagens bestämmelser. Genom att inte göra något av detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3.3 Granskningen av varulagret

Posten varulager togs upp till 421 tkr per balansdagen den 31 december 2005, till 914 tkr per balansdagen den 31 december 2006, till 879 tkr per balansdagen den 31 december 2007 och till 807 tkr per balansdagen den 31 december 2008. De redovisade värdena motsvarade 17 procent, 31 procent, 18 procent respektive 19 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består för respektive år av endast ett arbetsprogram och ett lagerintyg. Det senare innehåller endast allmänna beskrivningar av de olika lagerposterna. Det finns för räkenskapsåret 2005 inget som visar att han granskade posten varulager. I arbetsprogrammen för räkenskapsåren 2006 och 2007 har endast antecknats att någon från revisionsbyrån närvarade vid inventeringen. I arbetsprogrammet för år 2008 har en medarbetare till A-son antecknat att han inte hade haft tillgång till vare sig lagerlista eller lagerintyg. Det finns inget som visar att vare sig A-son eller hans medarbetare utförde någon granskning av posten varulager för något av de fyra åren. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och beskriva eventuell granskning och förklara på vilken grund han godtog lagrets existens och värde.

A-son har uppgett att han vid årsskiftet 2005/2006 inte hade information om att bolaget hade köpt en ny butik och därigenom ökat värdet på lagret så att detta blev en väsentlig post. Granskningen bestod i att ”vi kollade priser och gjorde bedömningen att bruttovinsten såg ok ut”. Han har för räkenskapsåret 2006 uppgett han ”var med och gick igenom” lagret i butikerna 1 och 2, att han sedan stämde av mot inventeringslistan och att priser kontrollerades enbart avseende tobak och snus. Han har för räkenskapsåret 2007 hänvisat till sina svar avseende tidigare år. Han har inte lämnat något svar avseende räkenskapsåret 2008.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation över granskningen av varulagret innehåller inte några andra noteringar än att någon från revisionsbyrån vid ett par tillfällen närvarade vid inventeringen och att revisionsmedarbetaren räkenskapsåret 2008 saknade tillgång till viktiga underlag. Den förteckning som är en del av lagerintygen är inte tillräckligt detaljerad för att kunna utgöra underlag för inventeringarna. A-sons revisionsdokumentation är därmed så ofullständig att den inte medger några egentliga slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att det utfördes någon godtagbar granskning av lagret. RN drar av detta slutsatsen att granskningen har varit bristfällig samtliga fyra år (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Eftersom varulagret utgjorde en väsentlig post, hade han därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåren 2005–2008. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3.4 Granskningen av immateriella tillgångar samt maskiner och inventarier

Per den 31 december 2005 redovisade tobaksbolaget 1,3 mnkr som immateriella anläggningstillgångar (goodwill), med ett anskaffningsvärde om 1,6 mnkr. A-sons medarbetare har antecknat att goodwillposten berodde på att tobaksbolaget hade anskaffat en rörelse (butik 1) för en total köpeskillning om 1,6 mnkr. Av ett avtal daterat den 2 juni 2005 framgår att i köpeskillingen ingick inventarier, hyresrätt och goodwill. Lagret skulle betalas särskilt. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son övervägde hur förvärvet fördelade sig på inventarier, hyresrätt och goodwill. RN har förelagt honom att kommentera detta och att förklara varför han godtog att hela köpeskillingen rubricerades som goodwill.

Per den 31 december 2007 redovisade bolaget inköp av goodwill med 2,6 mnkr. A-sons medarbetare har antecknat att beloppet berodde på köp av rörelse (butik 3) med 2,6 mnkr. Av ett avtal framgår att i köpeskillingen ingick inventarier, hyresrätt och goodwill. Av dokumentationen kan inte heller i detta fall utläsas om A-son övervägde hur förvärvet fördelade sig på inventarier, hyresrätt och goodwill.

A-son har för räkenskapsåret 2005 uppgett att han trots förfrågan inte fick någon specifikation över fördelningen och ”då blev allt bokfört som immateriell rättighet”. Han har för räkenskapsåret 2007 hänvisat till svaret för räkenskapsåret 2005.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematisk över denna period samt att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. A-son har, vad avser räkenskapsåren 2005 och 2007, underlåtit att utreda hur den köpeskillning som var hänförlig till rörelseanskaffning skulle fördelas mellan inventarier, hyresrätt och goodwill. Som en följd av detta saknade han grund för att bedöma vilka avskrivningstider som skulle tillämpas. Han har genom sin underlåtenhet i detta hänseende åsidosatt god revisionssed.

3.3.5 Granskningen av leverantörsskulder

Tobaksbolagets leverantörsskulder togs upp till 122 tkr per balansdagen den 31 december 2005, till 393 tkr per balansdagen den 31 december 2006, till 686 tkr per balansdagen den 31 december 2007 och till 736 tkr per balansdagen den 31 december 2008. De redovisade beloppen utgjorde 5 procent, 13 procent, 14 procent respektive 17 procent av balansomslutningen. I dokumentationen

finns ingenting som utvisar att det för något av åren skedde någon granskning av posten leverantörsskulder. En medarbetare har för räkenskapsåren 2006 och 2007 antecknat att han inte hade haft tillgång till reskontra eller det efterföljande årets bokföring. Medarbetaren har för räkenskapsåret 2008 antecknat att han inte hade haft tillgång till vare sig reskontra, specifikation eller det efterföljande årets bokföring. Av dokumentationen framgår inte om A-son eller medarbetaren aktivt försökte att få fram dessa underlag. A-son har förelagts att kommentera detta och förklara vilken grund han hade för att godta redovisade värden.

A-son har för räkenskapsåret 2005 uppgett att leverantörsskulder kontrollerades genom att ”vi kollade igenom december materialet”. För räkenskapsåren 2006–2007 har han hänvisat till sitt svar för räkenskapsåret 2005. Han har inte kommenterat granskningen av räkenskapsåret 2008.

RN gör följande bedömning.

Posten leverantörsskulder utgjorde för vart och ett av räkenskapsåren 2006–2008 en väsentlig post. A-sons revisionsdokumentation innehåller emellertid ingenting som tyder på att vare sig han själv eller hans medarbetare granskade posten. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att någon sådan granskning kom till stånd. RN drar av detta slutsatsen att det inte skett någon tillräcklig granskning (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Till följd av detta saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2006–2008. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3.6 Granskningen av skatter och avgifter

I dokumentationen för räkenskapsåren 2005 och 2006 finns kopior av skattedeklarationer. Av dokumentationen går dock inte att utläsa om A-son utförde någon granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2007 finns betalningskrav från Skatteverket samt information om att Skatteverket skulle kunna komma att lämna över kravet till Kronofogdemyndigheten. Vidare framgår att kostnadsräntor finns upptagna på kontoutdrag från Skatteverket. RN har förelagt A-son att förklara varför han inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter i sin revisionsberättelse.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008 är daterad den 14 juni 2009. Han har i denna uppgett bl.a. följande: ”Bolagets redovisning av intäkter är bristfällig och rättning av momsdeklarationer har skett efter avgivandet av denna revisionsberättelse”. RN har förelagt honom att förklara på vilken grund han ansåg sig lämna denna information.

A-son har ifråga om räkenskapsåret 2005 uppgett att han kontrollerade att skattedeklarationer stämde mot kontrolluppgifter och bokföring samt att omsättning i momsdeklarationer stämde mot bokföringen. Han har tillagt att det ska finnas arbetspapper på detta men att han inte hittar dem. Han har för räkenskapsåret 2006 hänvisat till sitt svar för räkenskapsåret 2005. Vad gäller de försenade skatteinbetalningarna för räkenskapsåret 2007 har han anført att det var en engångsföreteelse och att betalning skedde innan kravet överlämnades till Kronofogdemyndigheten och att det därför inte gjordes någon anmärkning i revisionsberättelsen. Vad avser räkenskapsåret 2008 har han uppgett att han inte kunde veta att rättelse skulle ske men att han hade fått information om att bolaget avsåg att skicka in nya skattedeklarationer till Skatteverket.

RN konstaterar att det av kontoutdraget från Skatteverket för räkenskapsåret 2007 framgår att bolagets skatteinbetalningar var försenade ett flertal gånger.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen i dess lydelse intill utgången av år 2011 skulle en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).²

Av A-sons dokumentation för tobaksbolaget räkenskapsåren 2005 och 2006 kan inte utläsas att han gjorde några granskningar alls vad avser skatter och avgifter. Vad gäller räkenskapsåret 2007 visar dokumentationen att det förekom ett flertal förseningar vad avser inbetalningar av skatter och avgifter. Det framgår dock inte om A-son reflekterade över sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen vad gäller skatter och avgifter, än mindre om han övervägde anmärkning i revisionsberättelsen. De allmänt hållna uppgifter som han har lämnat till RN angående granskningen för räkenskapsåren 2005–2007 har inte tillfört ärendet något nytt i denna del. RN kan mot nu angiven bakgrund inte dra någon annan slutsats än att hans granskning och rapportering vad avser skatter och avgifter, såvitt gäller dessa tre räkenskapsår, var otillräcklig. Vad han har anfört om att bolaget räkenskapsåret 2007 betalade in skatten innan kravet överlämnades till Kronofogdemyndigheten medför inte någon annan bedömning. Vad slutligen gäller räkenskapsåret 2008 har han visserligen i sin revisionsberättelse anmärkt på förekommande brister i bolagets momsdeklarationer. Han har emellertid kompletterat denna anmärkning med en uppgift om att rättelse hade skett, trots att han uppenbarligen inte kunde verifiera denna uppgift vid revisionsberättelsens avgivande. Han har i nu behandlade avseenden åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s iakttagelser i de övriga sex uppdragen

4.1 Kontanthantering samt kassa- och intäktsredovisning

4.1.1 Kafébolaget

Bolagets verksamhet medförde en betydande kontanthantering. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son granskade bolagets kontanthantering, kassaredovisning eller intäktsredovisning i övrigt eller om han övervägde riskerna för fel. Det enda som finns i dokumentationen är ett dokument benämnt Kassaredovisning december, med uppgift om försäljning fördelad på olika momssatser. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller samt att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning mot bakgrund av att hans granskning av bolagets resultaträkning endast består av anteckningen U.a. eller ET efter frågor på en checklista.

A-son har hänvisat till sina svar på frågor om kontanthanteringen och kassaredovisningen i tobaksbolaget. Det innebär att han bl.a. har gjort gällande att granskning skedde genom bläddring i verifikationspärmar samt genomgång av Z-kvitton och kontrollremсор.

4.1.2 Klädbolaget

På ett dokument rubricerat Grundläggande kontroller, har antecknats att kassan hade haft negativa saldon vid 16 tillfällen och att lägsta saldo var minus 17 430 kr. Såvitt framgår av

² Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

dokumentationen gjordes det vid revisionen av bolaget ingen utredning av skälen till de negativa saldona.

Av en företagsbeskrivning framgår att bolaget bl.a. bedrev försäljning i en butik. I ett arbetsprogram rubricerat Nettoomsättning har antecknats: "Stickprovsgranska bokföring av försäljningstransaktioner, U.a." Vidare har noterats att granskning skedde av försäljningstransaktioner och att bokföringen "synes korrekt". Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son gjorde någon närmare granskning av bolagets kontanthantering, kassaredovisning eller intäktsredovisning i övrigt. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller samt att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning mot bakgrund av att hans granskning av bolagets resultaträkning endast består av anteckningen U.a. och ET efter frågor på en checklista.

A-son har anfört att kassabeloppen inte var väsentliga samt att bokföringen sköttes av en mycket kompetent person som han vet "har full koll på kassa, bank med mera varje månad". Han har tillagt att kontroll hade skett av två månaders försäljning, att detta framgår av årsakten och att de fel som upptäcktes var oväsentliga.

4.1.3 Diversebolaget

RN har förelagt A-son att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning mot bakgrund av att hans dokumentation avseende granskningen av bolagets resultaträkning endast består av anteckningen U.a. eller ET efter frågor på en checklista.

A-son har uppgett att man pratade med kunden samt kontrollerade bruttovinst.

4.1.4 Plastbolaget

På ett dokument, rubricerat Grundläggande kontroller, har antecknats att det fanns ett flertal glapp i verifikationsnummerföljden för plastbolaget. Vidare har på ett arbetsprogram, rubricerat Nettoomsättning, antecknats att bolaget redovisade glapp i nummerserier avseende intäktsredovisningen. Såvitt framgår av dokumentationen gjordes ingen utredning trots dessa iakttagelser. Inte heller i övrigt kan av dokumentationen utläsas om någon granskning skedde av bolagets intäktsredovisning.

A-son har anfört att iakttagelserna berodde på att bolaget använde sig av olika nummerföljder beroende på vad som bokfördes och att kund- och leverantörsfakturor blivit makulerade efter att ha fått ett nummer. Han har vidare uppgett att man hade en genomgång med kunden och då fick dessa förklaringar som dock inte dokumenterades.

4.1.5 RN:s bedömning

Cafébolagets verksamhet medförde en betydande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Även i klädbolaget, som bedrev viss försäljning från butik, får det anses ha funnits en ökad risk i detta avseende. Vid revisionen av dessa båda bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma deras rutiner för kassaredovisning och kontanthantering samt deras intäktsredovisning i övrigt. Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att det gjordes någon sådan granskning och bedömning. A-son har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter till RN gjort sannolikt att han granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering på ett godtagbart sätt. Han har inte heller gjort sannolikt att han utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar av detta slutsatsen att granskningen av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt av

intäktsredovisningen generellt i de båda bolagen var bristfällig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). RN gör samma bedömning i fråga om granskningen av intäktsredovisningen i diversebolaget och plastbolaget. De brister som därmed förelåg var sådana att A-son inte för något av bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.2 Granskningen av väsentliga resultat- och balansposter m.m.

4.2.1 Klädbolaget (varulager)

Posten varulager togs upp till 695 tkr (motsvarande 54 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram och ett lagerintyg samt lagerlistor. I arbetsprogrammet har antecknats att varken han eller någon medarbetare hade närvarit vid någon inventering detta år men däremot tidigare år. RN noterar att de lagerlistor som finns i dokumentationen endast innehåller generella uppgifter. A-son har förelagts att kommentera detta och förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde per balansdagen den 31 augusti 2010.

A-son har anfört att han hade påtalat för kunden att inventeringslistorna måste bli mer detaljerade. Han har tillagt att han vid ett bokslutsmöte gick igenom lagret med kunden och då fick information som gjorde att han godtog posten.

4.2.2 Diversebolaget (varulager, kundfordringar, leverantörsskulder m.m.)

Som framgått ovan i avsnitt 1 anmärkte A-son i sin revisionsberättelse för diversebolaget på att han inte på ett fullt tillfredsställande sätt kunnat verifiera värdet av lager och kundfordringar samt att bolagets bokföring hade skett med stor eftersläpning och var svår att följa. Han intygade att årsredovisningen, förutom nämnda brister, hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen men uttalade att han på grund av värderingsproblematiken varken kunde till- eller avstyrka att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna eller behandlade förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Posten varulager togs upp till 405 tkr (motsvarande 17 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består endast av ett arbetsprogram på vilket har antecknats att lagerintyg saknades. Det finns inget som visar att han granskade posten eller att han efterfrågade lagerlistor. RN har förelagt honom att kommentera detta och beskriva eventuell granskning.

Posten kundfordringar togs upp till 1,8 mnkr (motsvarande 74 procent av balansomslutningen) och posten leverantörsskulder till 1,6 mnkr (motsvarande 66 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av dokumentationen skedde ingen granskning av någon av posterna. En medarbetare har beträffande båda posterna antecknat att han inte hade haft tillgång till vare sig reskontra eller nya årets bokföring. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde några försök att erhålla de revisionsbevis som erfordrades för att kunna genomföra en godtagbar revision av posterna. Av revisionsberättelsen framgår inte att underlag saknades till posten leverantörsskulder. Han har förelagts att kommentera dessa omständigheter samt att också förklara vilken grund han hade för att godta redovisat värde av posten leverantörsskulder.

A-son har uppgett att underlag efterfrågades. Vad gäller posten leverantörsskulder så bedömdes den ”i alla fall inte vara större”.

RN konstaterar att det i A-sons dokumentation inte finns några noteringar om de allvarliga brister i bokföringen som han informerade om i sin revisionsberättelse. RN har förelagt honom

att kommentera detta och närmare beskriva vilka brister som förelåg samt att förklara varför dessa allvarliga brister inte är dokumenterade.

A-son har uppgett att bristerna bestod i att det var många verifikationer som var hopslagna och att det inte fanns reskontror m.m. Bokföringen skedde med eftersläpning och var svår att följa och avstämning av bank skedde en gång i månaden. ”Vi har helt enkelt missat att få in detta i dokumentationen.”

4.2.3 Skyltbolaget (maskiner och inventarier, varulager, kundfordringar och leverantörsskulder)

Skyltbolaget förvärvade den 31 augusti 2009 maskiner och inventarier från plastbolaget för 550 tkr. I dokumentationen finns ett värderingsintyg från den 26 april 2007. Det framgår inte av dokumentationen om A-son övervägde om han hade grund att förlita sig på värderingsintyget, trots att detta var två år gammalt. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella överväganden.

Skyltbolaget förvärvade per balansdagen den 31 augusti 2009 även lager för totalt 2,3 mnkr från plastbolaget. Det totala lagret togs upp till detta värde i årsredovisningen och motsvarade 51 procent av balansomslutningen. Ingen värdering skedde av lagret vid förvärvet från plastbolaget. Såvitt framgår av dokumentationen skedde det inte heller någon granskning av det redovisade lagervärdet. A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde.

A-son har uppgett bl.a. följande. Skyltbolaget skulle börja producera egna skyltar och då behövdes maskiner. De maskiner som köptes var redan år 2007 ett par år gamla och värdet bedömdes inte ha sjunkit till och med augusti 2009. Även lagret avsåg produkter som skyltbolaget behövde för att kunna producera skyltar i framtiden. Han hade närvarit vid ett flertal möten då förvärvet av lagret diskuterades och hade sett vilka produkter som ingick i förvärvet. Eftersom han sett det fysiska lagret i plastbolaget, ansåg han att ”värdet var ok”.

Posten kundfordringar togs upp till 1,1 mnkr och posten leverantörsskulder till 485 tkr per balansdagen den 31 augusti 2009. Såvitt framgår av dokumentationen utfördes ingen granskning av posterna, förutom avstämningar mot reskontror. En medarbetare har antecknat att han inte hade haft tillgång till det efterföljande årets bokföring. Räkenskapsåret var A-sons första som revisor i bolaget. Han har därför förelagts att förklara vilken grund han hade för att förlita sig på reskontror i ett nytt uppdrag. Han har vidare förelagts att kommentera anteckningen om att det nya årets bokföring inte hade funnits tillgänglig och förklara vilken grund han hade för att godta de redovisade värdena.

A-son har anfört att de flesta kundfordringarna inte var speciellt gamla och att den person som skötte bokföringen hade uppgett att det inte fanns några obetalda poster. Han har vidare uppgett att han inte dokumenterade de upplysningar han fick. Beträffande leverantörsskulder har han hänvisat till sitt svar avseende kundfordringar.

4.2.4 Plastbolaget (varulager, kundfordringar och leverantörsskulder)

Posten varulager togs upp till 1,3 mnkr (motsvarande 32 procent av balansomslutningen). I beloppet ingick råvaror och förnödenheter med 636 tkr, färdiga varor och handelsvaror med 320 tkr och pågående arbete för annans räkning med 323 tkr. Såvitt framgår av dokumentationen skedde ingen granskning av någon av dessa delposter. RN har förelagt A-son att kommentera detta och beskriva eventuella granskningar samt att förklara vilken grund han hade för att godta lagerposternas existens och värde.

Posten kundfordringar togs upp till 1,1 mnkr och posten leverantörsskulder till 544 tkr. En medarbetare har antecknat att han inte hade haft tillgång till det efterföljande årets bokföring och

därför inte kunde genomföra betalningskontroller eller periodiseringskontroller. A-son har förelagts att kommentera detta och förklara vilken grund han hade för att godta de redovisade värdena.

A-son har anfört följande.

Han var inte närvarande vid inventeringen av lagret men hade besökt bolaget både före och efter balansdagen och hade då ”sett lager och pågående arbeten”. Han gjorde i samband med genomgången av bokslutet bedömningen att posten var ”ok”.

Han hade tagit upp frågan om osäkra kundfordringar med bolagets företrädare. Enligt denne skulle allt bli betalt. Eftersom fordringarna inte uppgick till väsentliga belopp, lät han ”posten bero”. Vad gäller leverantörsskulder godtog han posten, eftersom bolagets bokföring sköttes av personer som han bedömde vara noggranna och hade kontroll på bokföringen.

4.2.5 Produktionsbolaget (resultaträkningen, kundfordringar, leverantörsskulder och varulager)

På en checklista, rubricerad Nettoomsättning, har A-sons medarbetare antecknat att han inte kunde granska periodisering av försäljningsintäkter, eftersom han inte hade haft tillgång till bolagets kundfakturer och avtal. Vad gäller personalkostnader har antecknats: ”Har ej tillgång till lönebesked och avtal.” Medarbetaren har även antecknat ”har ej tillgång till företagets leverantörsfakturer”. Han har också antecknat att han inte hade tillgång till reskontra, det efterföljande årets bokföring eller till leverantörsfakturer närmast före balansdagen. På en checklista har medarbetaren under rubriken Sammanfattning, antecknat att han inte hade tillgång till det material som han behövde för att genomföra en fullständig granskning och att ”en hel del” väsentliga transaktioner inte hade beaktats i resultaträkningen, därav stora differenser.

Posten kundfordringar togs upp till 279 tkr och posten leverantörsskulder till 1,6 mnkr (42 procent av balansomslutningen). Som framgått ovan hade medarbetaren inte tillgång till några underlag beträffande dessa poster. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över avsaknaden av revisionsbevis beträffande dessa poster.

Posten varulager togs upp till 2 mnkr (54 procent av balansomslutningen). På en checklista har A-sons medarbetare antecknat att lagerlistor och lagerintyg saknades, att ingen närvaro skett vid inventering och att någon revisionsåtgärd inte kunde genomföras på grund av avsaknad av lagerlista. I det totala lagervärdet om 2 mnkr ingick pågående arbeten om 385 tkr. Medarbetaren har även antecknat att underlag saknades beträffande avtal, offerter och liknande och att han inte heller hade tillgång till huvudbok. Han har också antecknat att granskning inte kunde genomföras på grund av att underlag saknades.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över medarbetarens iakttagelser om att viktiga underlag saknades. Han har förelagts att kommentera medarbetarens anteckningar och att förklara vilken grund han hade för att godta existens och värde avseende väsentliga resultat- och balansposter.

A-son har uppgett att det tillkom information efter skrivningen i revisionsprogrammet men att han missade att komplettera dokumentationen. Han har också uppgett att anledningen till att ingen information lämnades i revisionsberättelsen var att de brister som han ansåg vara viktiga hade åtgärdats. Han har tillagt att han hade haft täta kontakter med bolaget, att han själv hade sett lagret och att han vet att bolaget hade pågående arbeten.

4.2.6 RN:s bedömning

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för revisionen. Det är varken acceptabelt att godta en väsentlig post eller att göra en anmärkning i revisionsberättelsen utan att ha gjort några försök att få underlag rörande posten.

Vad gäller klädbolaget är A-sons revisionsdokumentation över granskningen av varulagret så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. De lagerlistor som finns i dokumentationen innehåller inte tillräckligt detaljerade uppgifter för att kunna ligga till grund för en kontroll av lagrets existens- och värde. A-son har inte heller på annat sätt gjort sannolikt att någon godtagbar granskning av lagret gjordes eller att han ens begärde sådant underlag som krävdes för att granskning skulle kunna ske.

Det är, som RN har uttalat ovan, inte godtagbart att uttrycka tveksamhet om värdet av poster utan att först ha försökt att få fram erforderliga revisionsbevis. I diversebolaget har A-son i sin revisionsberättelse uttalat att han inte kunde verifiera värdet av lager och kundfordringar. Som framgått ovan kan det dock inte av dokumentationen utläsas att han gjorde några försök att få fram de revisionsbevis som erfordrades för att kunna genomföra granskning av posterna. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han försökte få fram revisionsbevis i detta avseende. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsinsatser i detta avseende var otillräckliga.

RN konstaterar vidare att A-son inte hade någon godtagbar grund för att acceptera det redovisade värdet av leverantörsskulder, som utgjorde den mest väsentliga posten bland skulder och eget kapital. Även i denna del var hans revision därför otillräcklig.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår inte att han vidtog granskningsåtgärder som gav honom grund för att godta posterna varulager, kundfordringar och leverantörsskulder i vare sig skyltbolaget eller plastbolaget. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han vidtog sådana granskningsåtgärder. RN drar av detta slutsatsen att hans revision i dessa avseenden var otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). RN gör samma bedömning i fråga om A-sons granskning av det redovisade värdet av posten maskiner och inventarier i skyltbolaget.

Såvitt framgår av dokumentationen för produktionsbolaget hade A-sons medarbetare inte tillgång till väsentliga underlag såsom avtal, reskontror och lagerlistor och kunde därför inte genomföra en fullständig granskning. Dokumentationen innehåller inte heller något som tyder på att A-son försökte att erhålla sådana underlag. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han – eller hans medarbetare – hade eller försökte införskaffa det underlag som krävdes för att kunna bedöma värdet av väsentliga resultat- och balansposter. RN bedömer därför att hans granskningsåtgärder även i dessa delar var otillräckliga.

Sammantaget finner RN att A-son inte i något av de ovan behandlade fallen har vidtagit granskningsåtgärder som har gett honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han har gjort i revisionsberättelserna. De nu behandlade bristerna i hans revisionsarbete har varit så allvarliga att han för fem av bolagen har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I diversebolaget har han saknat grund för sitt uttalande att han varken kunde till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Genom att likväl uttala sig om bolagets resultat- och balansräkningar i revisionsberättelserna har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Skatter och avgifter

4.3.1 Diversebolaget

I dokumentationen finns kopior av skattedeklarationer. Det finns dock inget som visar om A-son genomförde någon granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningar. Av kontoutdrag från Skatteverket framgår att bolagets inbetalningar till Skatteverket vid flertalet uppbördstillfällen skedde en till två veckor för sent och att bolaget därför påfördes kostnadsräntor. Det framgår inte av

dokumentationen om A-son reflekterade över detta eller övervägde anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son har i denna del hänvisat till sitt svar beträffande tobaksbolaget samt uppgett att granskning skedde men inte dokumenterades. Han har vidare anført att han gjorde bedömningen att de sena betalningarna inte var så allvarliga att de skulle noteras i revisionsberättelsen.

4.3.2 Plastbolaget

Av kontoutdrag från Skatteverket avseende plastbolaget framgår att betydande belopp avseende obetald skatt vid flera tillfällen hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten. I revisionsdokumentationen har under rubriken Fortsatt drift angetts att bolaget hade haft ärenden överlämnade till Kronofogdemyndigheten och inkasso under perioden. Det framgår inte av dokumentationen om A-son gjorde några överväganden med anledning av denna anteckning. Han har förelagts att kommentera detta och förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har uppgett att han glömde bort att i revisionsberättelsen anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter. Han har även uppgett att han inte uppmärksammade medarbetarens anteckning om att ärenden hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten och till inkasso.

4.3.3 RN:s bedömning

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen i dess lydelse intill utgången av år 2011 skulle en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen.³

Av A-sons dokumentation för diversebolaget kan inte utläsas att han gjorde någon granskning vad avser skatter och avgifter eller att han överhuvudtaget gjorde några överväganden i detta avseende. Förseningarna avsåg flertalet uppbördstillfällen. Vad gäller plastbolaget har han uppgett att han glömde bort att göra en anmärkning i revisionsberättelsen. RN kan mot nu angiven bakgrund inte dra någon annan slutsats än att A-sons revisionsåtgärder vad avser skatter och avgifter var otillräckliga i nu behandlade fall. Genom att inte göra en tillräckligt noggrann granskning har han åsidosatt god revisionssed.

4.4 Fortsatt drift

4.4.1 Cafébolaget

Cafébolagets verksamhet hade genererat förluster under i varje fall de två senaste räkenskapsåren. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han övervägde förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har anført att förlusten avseende räkenskapsåret 2009 var lägre än föregående år, att bolagets ägare trodde att det skulle vända uppåt under räkenskapsåret 2010 samt att den delägare som senast köpt in sig i bolaget var beredd att tillskjuta medel om så skulle krävas. Han har tillagt att det inte fanns någon skriftlig utfästelse om ett sådant tillskott utan att detta var vad delägarna hade diskuterat i samband med bokslutet.

³ Jfr ovan not 2.

4.4.2 Plastbolaget

Som framgått ovan visar kontoutdrag från Skatteverket att Skatteverket vid flera tillfällen hade överlämnat skattefordringar på plastbolaget till Kronofogdemyndigheten och att dessa fordringar uppgick till betydande belopp.

I dokumentationen har under rubriken Fortsatt drift antecknats följande: ”Bolaget redovisar en långfristig fordran mot en kund av väsentligt belopp, som enligt Bolagsverket har inlett konkurs.” Av dokumentationen framgår att fordran avsåg dotterbolaget (produktionsbolaget), i vilket bolag A-son också var revisor.⁴ I årsredovisningen togs fordran på produktionsbolaget upp till 728 tkr. Plastbolaget tog även upp aktier i produktionsbolaget till 260 tkr.

A-son har förelagts att förklara varför han godtog dessa redovisade tillgångar avseende ett bolag med inledd konkurs. Om de redovisade tillgångarna var utan värde, skulle plastbolagets registrerade aktiekapital vara förbrukat per balansdagen den 31 december 2009. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över denna fråga. Han har förelagts att kommentera även detta.

A-son har anfört följande.

Han uppmärksammade inte medarbetarens anteckning om att ärenden hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten och till inkasso. Plastbolaget var föremål för försäljning och vid ett möte där han var närvarande diskuterades bolagets tillgångsposter. De blivande ägarna ville inte att plastbolaget skulle göra nedskrivningar av tillgångsposterna utan ville ta över dem till bokförda värden. De blivande ägarna gav honom ”muntliga intyg att de skulle åtgärda alla poster under 2010”. Utifrån denna information gjordes ingen notering i revisionsberättelsen.

4.4.3 Produktionsbolaget

Den senaste årsredovisningen för produktionsbolaget som inkommit till Bolagsverket avser räkenskapsåret 2007. Årsredovisningen är daterad den 5 juni 2008 och A-sons revisionsberättelse den 20 juni 2008. Handlingarna inkom till Bolagsverket den 22 augusti 2008. Bolaget redovisade räkenskapsåret 2006 en förlust om 1,7 mnkr och räkenskapsåret 2007 en förlust om 7,4 mnkr. Bolagets eget kapital uppgick per balansdagen den 31 december 2007 till minus 7,1 mnkr. I förvaltningsberättelser för räkenskapsåret 2007 informeras om att bolaget den 12 december 2007 hade ansökt om företagsrekonstruktion och att ansökan hade bifallits av tingsrätten. Vidare har antecknats att borgenärssammanträde skulle hållas i juli 2008. I årsredovisningen har för hand skrivits följande: ”Kapitalet har återställts under 2008 pga ackordsvinst.”

A-son har i sin revisionsberättelse lämnat bl.a. följande information: ”Bolagets egna kapital är per balansdagen förbrukat men under 2008 kommer kapitalet att återställas via en ackordsvinst samt aktieägartillskott.”

RN har förelagt A-son att förklara vilka revisionsbevis han hade som grund för sina ställningstaganden beträffande ingångna överenskommelser om ackord och aktieägartillskott samt att kommentera sina påståenden i revisionsberättelsen.

Som framgått ovan har A-son intygat att årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningar.

A-son har anfört följande.

⁴ Produktionsbolagets konkurs inleddes den 22 maj 2009 och avslutades den 2 december 2010.

Han hade mycket täta kontakter med bolagets företrädare innan handlingarna undertecknades och också kontakter med företagsrekonstruktören. Med denna information och med de beräkningar som gjordes så bedömde han att det registrerade aktiekapitalet skulle kunna återställas under år 2008. Han har inte kunnat hitta några skriftliga revisionsbevis.

4.4.4 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 Fortsatt drift ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.⁵

I årsredovisningen för cafébolaget anges att den är upprättad enligt årsredovisningslagen. Bolaget hade redovisat förluster under de två senaste räkenskapsåren. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Som framgått ovan har han anfört att en ny delägare skulle tillföra kapital. Av betydelse är då om det finns ett bindande åtagande om tillförsel av nytt kapital. Något underlag som visar att det fanns ett sådant åtagande har dock inte presenterats. Såvitt framgår av dokumentationen efterfrågade A-son inte heller något sådant dokument. Han skulle i denna situation antingen ha krävt att bolaget av aktieägarna eller av den nye delägaren fick en skriftlig utfästelse som garanterade bolagets egna kapital eller för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. I det senare fallet skulle han dessutom i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift eller kommit till slutsatsen att förutsättningar för fortsatt drift saknades och därför avgett en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

Beträffande plastbolaget har A-son anfört att värdet av tillgångarna inte behövde ifrågasättas eftersom den nye ägaren skulle överta dessa. Av avsnitt 4.2.3 ovan har framgått att skyltbolaget redan per den 31 augusti 2009 hade övertagit maskiner och inventarier samt varulager från plastbolaget men inte övriga redovisade tillgångar. A-son hade därför starka skäl att ifrågasätta de i plastbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009 upptagna värdena på fordringar och interimsfordringar på produktionsbolaget (i konkurs) samt aktier i detta bolag. Det framgår emellertid inte av hans dokumentation att han gjorde några sådana bedömningar eller att han, såsom han borde, reflekterade över frågan om fortsatt drift. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han gjorde sådana bedömningar eller i tillräcklig omfattning övervägde frågan om fortsatt drift. RN drar av detta slutsatsen att hans granskningsåtgärder i dessa avseenden var otillräckliga. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

⁵ RS 570 p. 32–35.

Produktionsbolagets verksamhet hade genererat betydande förluster under räkenskapsåren 2006–2007 och bolaget hade vid utgången av år 2007 ett betydande negativt eget kapital. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007 har A-son uttalat att bolagets registrerade aktiekapital skulle komma att återställas via dels en "ackordsvinst", dels genom aktieägartillskott. Han har inte presenterat några underlag som visar att han vid tidpunkten för dateringen av revisionsberättelsen hade tillgång till revisionsbevis som visade omfattningen av eventuella överenskommelser om ackord eller några åtaganden om aktieägartillskott. I avsaknad av sådana revisionsbevis och en uttrycklig skriftlig utfästelse från aktieägarna skulle han för bolagets styrelse ha påtalat behovet av korrekt information i årsredovisningen om förutsättningarna för fortsatt drift och också i revisionsberättelsen ha informerat om den osäkerhet som rådde beträffande möjligheterna till fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte beträffande något av de sju revisionsuppdragen vidtagit tillräckliga åtgärder för att kontrollera det arbete som utfördes av hans medarbetare eller utfört någon godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets slut.

RN har också i samtliga revisionsuppdrag funnit brister i A-sons granskning av viktiga rutiner eller av väsentliga resultat- och balansposter. Han har inte för något uppdrag skaffat sig tillräckligt underlag för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Granskningen har i samtliga fall varit så bristfällig att han har saknat grund för att ta ställning till de reviderade bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att för samtliga bolag, förutom diversebolaget, ändå tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed. Vad gäller diversebolaget, där han uttalade att han varken kunde till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar, har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att få erforderliga underlag för de poster (varulager och kundfordringar) som föranledde det neutrala uttalandet.

Han har i ett av uppdragen (tobaksbolaget) under flera år i rad underlåtit att anmärka på allvarliga brister i bolagets bokföring och har inte heller övervägt om dessa brister var av sådant slag att han skulle ha agerat i enlighet med aktiebolagslagens bestämmelser om revisorns åtgärder vid misstanke om brott. Vidare har hans revisionsåtgärder i tre av uppdragen varit otillräckliga i fråga om granskningen av bolagens hantering av skatter och avgifter. Slutligen har han för tre av bolagen inte tillräckligt övervägt huruvida det fanns förutsättningar för fortsatt drift.

A-son har genom dessa försummelser på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i sju bolag. Genomgående har hans revisionsarbete uppvisat sådana allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en sammantagen bedömning av de framkomna bristerna finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Därtill kommer att RN i ett beslut den 4 februari 2010 meddelade A-son varning (dnr 2008–1518) som berodde bl.a. på att han hade underlåtit att vidta åtgärder trots att ett bolags bokföring generellt hade skett på ett sätt som stred mot bokföringslagen. 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 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.