

D 11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från en redovisningskonsult rörande auktoriserade revisorn A-son. Med anledning av anmälan har RN öppnat ett disciplinärende mot A-son.

I ärendet har RN granskat A-sons dokumentation över hans revisioner i åtta aktiebolag. Nedan kommenteras hans revisionsarbete i sju av dessa bolag, nämligen i **vattenbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010), **agenturbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010), **byggbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010), **telebolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2009–30 april 2010), **mediabolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009), **servicebolaget** (räkenskapsåret 2007) och **åkeribolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2009–30 april 2010). För de angivna räkenskapsåren i dessa bolag har A-son lämnat revisionsberättelser som inte avviker från standardutformningen.

Vissa av de iakttagelser som RN har gjort är gemensamma för flera av de granskade revisionsuppdragen. Dessa iakttagelser behandlas i avsnitt 2. Därefter behandlas i avsnitten 3–5 sådana iakttagelser som är specifika för några av uppdragen.

2 Iakttagelser avseende fler än ett revisionsuppdrag

2.1 Protokollförare vid bolagsstämmor

Av dokumentationen framgår att den medarbetare vid A-sons revisionsbyrå som var revisionsansvarig i agenturbolaget och byggbolaget samtidigt var protokollförare vid dessa bolags stämmor och därmed undertecknade stämmoprotokoll räkenskapsåren 2006/07, 2007/08, 2008/09 och 2009/10. Samma person var även revisionsansvarig i åkeribolaget samtidigt som han var protokollförare vid bolagsstämma och undertecknade stämmoprotokoll för räkenskapsåret 2009/10. Såvitt framgår av dokumentationen gjorde A-son inte i något fall några reflektioner med anledning av detta vid de aktuella tidpunkterna.

A-son har anfört följande.

Han är medveten om RN:s strikta inställning till frågan om deltagande i bolagsstämmor men känner till att Far gör en annan bedömning. Protokollen skrivs i förväg inom ramen för de administrativa systemen och klienten har inte alltid kompetens att skriva ut protokoll. Revisorns oberoende påverkas inte. En revisor ska visserligen inte delta i de rent förvaltningsmässiga momenten. Han har emellertid svårt att se förändret av protokollet vid bolagsstämmorna som ett förvaltningsmoment, eftersom det inte fördes några diskussioner om bolagens förvaltning vid stämmorna. Den revisionsansvarige var snarare ”budbärare av ett redan utskrivet protokoll”.

Medarbetaren i fråga hade varit revisionsansvarig för de aktuella bolagen sedan räkenskapsåret 2005/06.

RN gör följande bedömning.

Av 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa situationer är att revisorn, eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, s.k. självgranskningshot. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i paragrafens första stycke 2, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt bestämmelsens andra stycke behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 7 kap. 48 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det vid en bolagsstämma föras protokoll. I protokollet ska anges de beslut som stämman har fattat. Ett stämmoprotokoll som upprättats av en för detta ändamål utsedd protokollförare ger uttryck för protokollförarens uppfattning om vad som har beslutats. Även om också ordföranden ska underteckna protokollet har protokollföraren därför ett inflytande över hur olika av stämman fattade beslut återges i protokollet. När protokollet har upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt ger det presumtionsvis uttryck för vilka beslut som har fattats på bolagsstämman.¹ Protokollet kan därmed vara av betydelse för bedömningen av olika frågor som har återverkningar på revisorns granskning av det aktuella bolaget. Exempelvis kan protokollet innehålla beslut om åtgärder som rör styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolagets angelägenheter eller om utdelning av bolagets vinst. Vilken betydelse protokollet kan komma att få kan inte alltid bedömas vid den tidpunkt då protokollet upprättas. RN finner därför att den omständigheten att en revisor för protokollet vid en bolagsstämma i ett bolag i vilket han eller hon är vald revisor är ett sådant förhållande att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.² Enligt RN:s mening blir bedömningen densamma då det, som i A-sons fall, är en av revisorn anlitad revisionsmedarbetare som för protokollet.

Förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har alltså kunnat rubbas av att hans revisionsmedarbetare var protokollförare vid flera revisionsklienters bolagsstämmor och avseende flera räkenskapsår. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelåg sådana särskilda omständigheter eller att A-son vidtog sådana åtgärder som medför att det ändå inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar därför att A-son i dessa fall genom att kvarstå i de aktuella revisionsuppdragen har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

2.2 Principer för intäktsredovisning

Enligt förvaltningsberättelsen i vattenbolagets årsredovisning skulle bolaget bl.a. konstruera och utveckla miljöfrämjande produkter inom vattenrenings- och energibranscherna. Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för telebolaget framgår att bolaget bedrev tillverkning, handel, installation och service av kablage, telefonväxlar, telefoner och telefonsystem. I årsredovisningarna för de båda bolagen saknas information om principerna för intäktsredovisning. Det framgår inte av dokumentationen att A-son uppmärksammade denna brist och påtalade att rättelse skulle ske. Han har förelagts att kommentera detta, att beskriva principerna för

¹ Se NJA 1990 s. 286.

² Se RN:s beslut den 2 februari 2006 i ärende dnr 2005-1581 (D 4/06 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504 (D 30/07 i RN:s praxissamling).

intäktsredovisning i respektive bolag och att förklara avsaknaden av information i årsredovisningen.

A-son har anfört följande.

Bolagens principer för intäktsredovisning är att "[i]nkomsten redovisas till verkligt värde av vad företaget har fått eller kommer att få. Med andra ord redovisas inkomsten till nominellt värde/fakturabelopp". Vad gäller avsaknaden av information om principerna för intäktsredovisning sägs det i årsredovisningarna att dessa hade upprättats enligt Bokföringsnämndens allmänna råd. Enligt hans bedömning "hänvisar i detta fall dessa allmänna råd till BFNAR 2003:3."

RN gör följande bedömning.

Enligt BFNAR 2003:3, punkt 42, ska det i en årsredovisning lämnas upplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen. Årsredovisningarna för vattenbolaget och telebolaget saknar sådana upplysningar.

Enligt RN:s mening innehöll alltså de aktuella årsredovisningarna inte tillräcklig information om bolagens principer för intäktsredovisning. Det kan sålunda inte anses tillräckligt att hänvisa till Bokföringsnämndens allmänna råd. Även om det i årsredovisningarna hade hänvisats till just BFNAR 2003:3, vilket inte har skett, skulle inte heller det ha varit tillräckligt eftersom det i denna rekommendation finns olika alternativ för redovisning av intäkter, en huvudregel och en alternativregel. Genom att inte uppmärksamma och påtala bristen på upplysningar i de båda årsredovisningarna har A-son åsidosatt god revisionssed.

2.3 Fordringar på bolagens ägare

2.3.1 Mediabolaget

Av en bokslutsbilaga framgår att mediabolaget, per balansdagen den 30 juni 2009, hade en fordran om 68 200 kr på bolagets aktieägare. Närmast föregående balansdag redovisade bolaget en skuld till ägaren om 38 000 kr.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över huruvida det förelåg ett förbjudet lån eller om han begärde att få ta del av en särskild förteckning över lån och säkerheter enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Det framgår inte heller om han reflekterade över frågan om han skulle informera i revisionsberättelsen om huruvida en sådan förteckning fanns. I ett planeringsdokument har han under rubriken Förvaltningsrevision antecknat följande: "Lån till förbjudna kretsen: Avräkningsskuld föreligger till företagsledaren.³ Kvitteras dock ut vid föreslagen återbetalning av del av villkorat aktieägartillskott." A-son har förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

Mediabolaget hade ett konto som användes som ett avräkningskonto mot ägaren. Bokförda poster hade sin bakgrund i gäldenärens rörelse och transaktionerna hade uppstått av affärsmässiga skäl. Att begära en särskild förteckning ansåg han inte nödvändigt eftersom "alla fakta var kända" och det inte fanns några externa kreditengagemang.

³ RN noterar att bolaget hade en fordran på företagsledaren, inte en skuld som anges i A-sons planeringsdokument.

2.3.2 Servicebolaget

Av en bokslutsbilaga framgår att bolaget, per balansdagen den 31 december 2007, hade en fordran om 18 000 kr på bolagets aktieägare och att det under en stor del av året hade funnits fordringar på ägaren. Av en balansrapport framgår att det inte fanns någon fordran som ingående balans. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över huruvida det förelåg ett förbjudet lån eller om han begärde att få ta del av en särskild förteckning över lån och säkerheter enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Det framgår inte heller om han reflekterade över frågan om han skulle informera i revisionsberättelsen om huruvida en sådan förteckning fanns. A-son har förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

Konto 2893 var ett avräkningskonto för aktieägaren. Posterna hade sin bakgrund i gäldenärens rörelse och transaktionerna hade uppstått av rent affärsmässiga skäl. Väsentlighetskriteriet för balansposter hade angetts till 30 000 kr. Posten hade noterats men han anser inte att den skulle resultera i ett krav på särskild förteckning.

2.3.3 RN:s bedömning

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare. Enligt 2 § samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån. Av 9 kap. 32 § första stycket 3 samma lag framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen i förekommande fall har upprättat en sådan förteckning. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Det är i ärendet utrett att mediabolaget under räkenskapsåret 2008/09 och servicebolaget under räkenskapsåret 2007 hade inte oväsentliga fordringar på bolagets ägare via avräkningskonton. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och hans uppgifter till RN utredde han inte om fordringarna hade uppkommit genom lån och, om så var fallet, om mediabolaget och servicebolaget i något fall hade lämnat lånen av affärsmässiga skäl. Han skulle ha utrett detta och, om han hade funnit att lånen till någon del var förbjudna enligt aktiebolagslagen, anmärkt på detta i sina revisionsberättelser. För det fall han bedömde att lånen var kommersiellt betingade borde han ha uppmärksammat styrelsen på skyldigheten att upprätta en särskild förteckning över dessa lån enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

Det kan tilläggas att det väsentlighetsbelopp som A-son hänvisar till avser det fel som han anser kan godtas i en balanspost utan att ändring behöver ske av årsredovisningen. Detta belopp är inte relevant vid överväganden om brott mot aktiebolagslagen.

2.4 Varulager

2.4.1 Agenturbolaget

Agenturbolaget köper begagnade kabeltrummor som repareras och säljs vidare. Bolaget redovisade ett varulager om 528 000 kr per balansdagen den 30 juni 2010, motsvarande 21 procent av balansomslutningen. Av anteckningar i A-sons dokumentation framgår att det inte

hade skett någon inventering av varulagret utan att värderingen hade gjorts efter en "etablerad metod". Det framgår av ett dokument rubricerat Varulagerinventering att de trummor som bolaget redovisade per balansdagen antogs vara inköpta under perioden februari–juni 2010. Till detta belopp adderades vissa lönekostnader. Av en beräkning framgår att inköpskostnader för perioden februari–juni togs upp till 307 000 kr. Såvitt framgår av dokumentationen gjorde A-son inte någon utvärdering av huruvida denna metod gav korrekta lagervärden eller någon kontroll av vad som faktiskt köptes in under perioden februari–juni 2010. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningar. För det fall att en sådan granskning hade skett tidigare år har han förelagts att till RN inge dokumentation över senast genomförd sådan granskning.

A-son har anfört följande.

Bolagets företrädare försökte beskriva hela processen avseende bolagets hantering av kabeltrummor, dvs. inköp, reparation och försäljning. Som utgångspunkt för värderingen av varulagret tog bolaget inköpskostnader, bokförda på konto 4010 (material/varor) för perioden februari–juni 2010, eftersom bolaget antog att dessa varor fanns kvar i bolaget per balansdagen och var föremål för reparation. Lagervärdet per balansdagen utgjordes av dessa kostnader för inköp kompletterade med vissa lönekostnader eftersom varorna hade bearbetats. Även lönekostnader hämtades från bokföringen.

A-son har i ett senare yttrande uppgett att hans medarbetare vid ett flertal tillfällen hade besökt bolaget och fört diskussioner om hur lagret skulle värderas. När medarbetaren gjorde sina iakttagelser noterade han mängden trummor och noterade att antalet hade uppgått till mer än 2 000 fördelat på ett tiotal storlekar.

Till ett av sina yttranden har A-son bifogat ett dokument som är rubricerat Varulagerinventering och som avser räkenskapsåret 2008/09. Dokumentet är en sammanställning, upprättad av en av bolagets ägare. Ett dokument med liknade innehåll finns även i dokumentationen för räkenskapsåret 2009/10. Dokumenten beskriver principerna för värdering och anger även belopp för direkta kostnader och lönekostnader.

2.4.2 Servicebolaget

Bolaget redovisade ett varulager om 140 000 kr per balansdagen den 31 december 2007, motsvarande 24 procent av balansomslutningen. I dokumentationen har A-son antecknat följande: "Varulagret är inventerat på bokslutsdagen. Några priser har kontrollerats. Summeringarna har kontrollerats." Dokumentationen består endast av en bokslutsbilaga och två lagerlistor. Det finns inget som visar om A-son eller hans medarbetare utförde någon granskning av vare sig existens eller prissättning. A-son har förelagts att kommentera detta. För det fall att mer ingående granskningar hade skett tidigare år har han förelagts att till RN inge dokumentation från senast genomförd sådan granskning.

A-son har anfört följande.

Några av priserna hade kontrollerats och kontrollsummeringar hade skett. Hans medarbetare hade uppgett att han hade besökt klienten även detta år och därvid kunnat konstatera ett stort antal däck och fälgar. När inventarieförteckningen blev känd i samband med bokslutet, fanns det inget i denna som stred mot de iakttagelser som medarbetaren hade gjort vid besöket.

A-son har till RN sänt in lagerlistor om två sidor. På dessa har tre priser markerats med bocker. Vad dessa markeringar innebär framgår inte.

2.4.3 RN:s bedömning

En revisor är skyldig att dokumentera sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter.⁴ Det förhållandet att en revisor inte har uppfyllt sin dokumentationsskyldighet innebär i sig inte att revisorns 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.

Det finns inte något i dokumentationen som visar att A-son gjorde någon närmare granskning av de beräkningar som agenturbolaget hade gjort och som låg till grund för det redovisade lagervärdet. Inte heller innehåller dokumentationen för de två bolagen något som verifierar att hans medarbetare gjorde några kontroller av lagrets existens. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade respektive bolags varulager på ett godtagbart sätt, vare sig beträffande värde eller existens. RN drar därför slutsatsen att granskningen avseende posten Varulager var bristfällig. De brister i revisionerna som därmed förelåg var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Mediabolaget

3.1 Underlåtna avskrivningar

I årsredovisningen redovisade mediabolaget Materiella anläggningstillgångar om 83 970 kr. Av detta belopp redovisade bolaget 70 500 kr som Maskiner och andra tekniska anläggningar och 13 470 kr som Inventarier, verktyg och installationer. Bolaget hade gjort avskrivningar med 1 650 kr räkenskapsåret 2008/09 och med 1 100 kr räkenskapsåret 2007/08. I årsredovisningen angav bolaget att avskrivningar hade gjorts enligt plan över den beräknade ekonomiska livslängden.

Av A-sons dokumentation framgår att avskrivningarna endast avsåg delposten Inventarier, verktyg och installationer. Vidare framgår att den post som rubricerades Maskiner och andra tekniska anläggningar utgjordes av inredning i ägarens bostadsrättslägenhet, i vilken bolaget hade ett kontor på andra våningen. Bolaget hade inte gjort några avskrivningar av inredningen. Medarbetaren hade antecknat att det inte fanns behov av att göra avskrivningar på inredningen. Det framgår inte av dokumentationen om A-son reflekterade över om det var korrekt att underlåta avskrivningar. Det framgår inte heller om han reflekterade över om utgifterna avseende lägenhetsinventarierna skulle belasta bolaget eller om det var fråga om ägarens privata utgifter. Han har förelagts att kommentera detta och, för det fall att fråga var om utgifter hänförliga till rörelsen, förklara varför han godtog att det inte gjordes några avskrivningar avseende inredningen.

A-son har uppgett att skälet till att det inte gjordes någon avskrivning var att det inte hade kunnat konstateras någon bestående värdenedgång. Han har tillagt att lägenheten hade ett marknadsvärde som översteg anskaffningsvärdet.

⁴ Se 24 § revisorslagen samt 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Bolaget hade under i vart fall två år underlåtit att göra avskrivningar på inredningen. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planenliga avskrivningar.

I detta fall ägde bolaget inte någon lägenhet utan hade endast aktiverat utgifter för inredning i en lägenhet i vilken bolaget disponerade ett kontor. A-son skulle därför först och främst ha bedömt huruvida utgiften för inredningen var rörelsegill. Om han fann att så var fallet, skulle han ha tagit kontakt med företagsledaren, tillika ägaren, och påtalat att reglerna om avskrivning i årsredovisningslagen måste följas. Om rättelse inte skedde, skulle han i revisionsberättelserna ha anmärkt på den felaktiga redovisningen. Genom att underlåta att vidta sådana åtgärder och i stället godta en redovisning av anläggningstillgångar som stod i strid med årsredovisningslagen har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Bristfällig bokföring

A-sons dokumentation innehåller under rubriken Rutiner en notering om att mediabolagets redovisningskonsult ”kör in samtliga verifikationer vid ett tillfälle”. Såvitt framgår av dokumentationen reflekterade han i samband med revisionen inte över om detta innebar att det förelåg misstanke om bokföringsbrott och därmed skyldighet för honom att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. RN har förelagt honom att förklara om anteckningen innebär att någon bokföring inte skedde löpande och, om så var fallet, förklara varför han godtog att bokföring inte skedde enligt bokföringslagen (1999:1078).

A-son har anfört följande.

Verksamheten omfattade färre än 100 verifikationer och det förekom ingen kontanthantering. De löpande verifikationerna sattes in i pärm efter betalningsdag i ett sådant skick att bokföringen direkt kunde ”fullföljas” utifrån materialet. Affärshändelserna presenterades på grund av detta i registreringsordning och i systematisk ordning, vilket gav möjlighet att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblick verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Detta uppfyller de ”krav som själva verksamheten kräver”. Bokföringen uppfyllde inte kraven i 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen men han ansåg att undantagsmöjligheten i paragrafens andra stycke var tillämplig. Han anser att god redovisningssed iakttagits.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen ska kontanta transaktioner bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. I paragrafens andra stycke anges att affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed. Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:2 p. 21 och 22 framgår att en tillämpning av undantaget i andra stycket förutsätter att alla affärshändelser som har inträffat under en kalendermånad ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad.

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att agera 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 utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser och, om rättelse inte sker inom viss kortare tid, i en

särskild handling till åklagare redogöra för brottsmisstanken. Enligt den lydelse som bestämmelserna hade vid den aktuella tiden skulle revisorn dessutom i samband med redogörelsen till åklagaren avgå från revisionsuppdraget. – Kraven på redogörelse till åklagare och avgång från uppdraget gäller inte om det misstänkta brottet är obetydligt.

Som framgått ovan hade bokföringen i mediabolaget skett vid endast ett tillfälle under det aktuella räkenskapsåret. A-son har uppgett att verifikationer sattes in i pärm fram till tidpunkten för bokföringstillfället och har vidgått att bokföringen därmed inte uppfyllde kraven i 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen. Av vad som sålunda har framkommit i ärendet kan RN inte dra någon annan slutsats än att bokföringen inte har skett i enlighet med god redovisningssed. Det fanns därmed grund för sådan misstanke om bokföringsbrott som avses i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen. A-son skulle därför senast i samband med sin revision av bolaget ha agerat enligt 9 kap. 43 och 44 §§ nämnda lag. De aktuella bestämmelserna ger visserligen revisorn utrymme att i vissa fall, bl.a. om det brott som misstanken gäller är obetydligt, underlåta att göra anmälan till åklagare. Omständigheterna i detta fall är emellertid enligt RN:s mening inte sådana att A-son har kunnat åberopa den undantagsregeln. Genom att underlåta att följa bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och genom att i sin revisionsberättelse inte heller anmärka på de allvarliga bristerna i bokföringen har han åsidosatt god revisionssed.

4 Servicebolaget

4.1 Skatter och avgifter

Av ett dokument som ingår i revisionsdokumentationen för servicebolaget framgår att ”vissa skulder till Skatteverket” hade överförts till Kronofogdemyndigheten vid ett antal tillfällen främst fram till hösten 2007. På ett annat dokument finns en anteckning om att ”ett antal skulder till Skatteverket” hade överförts till Kronofogdemyndigheten med följande tillägg: ”Dock har beloppen betalats.” Enligt uppgifter från bolagets redovisningskonsult hade skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen redovisats med felaktiga belopp. RN har förelagt A-son att kommentera detta och att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte hade anmärkt på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har uppgett att de skatteskulder som överfördes till Kronofogdemyndigheten betalades kort tid därefter och att det i övrigt hade förekommit endast vissa mindre skatteskulder, som var reglerade ”vid bokslutstillfället”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen ska 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 vissa särskilt angivna bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483).

Av handlingarna i ärendet framgår att det förelåg allvarliga brister avseende bolagets hantering av skatter och avgifter. Det framgår inte av A-sons dokumentation om han reflekterade över sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen vad gäller skatter och avgifter, än mindre om han utredde frågorna eller övervägde anmärkning i revisionsberättelsen. Han har inte heller genom sina uppgifter till RN gjort sannolikt att han vidtagit några revisionsåtgärder i detta hänseende. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsåtgärder har varit otillräckliga. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

4.2 Inte registrerat aktiekapital

Under rubriken Bundet eget kapital i årsredovisningen redovisade servicebolaget en post om 50 000 kr benämnd "Ej registrerat AK". I dokumentationen finns inga anteckningar om denna post. A-son har förelagts att förklara posten samt att ange när och hur den hade uppkommit.

A-son har uppgett att posten hade uppkommit innan han erhöll revisionsuppdraget, att rubriceringen hade stått kvar sedan tidigare och att det troligen rörde sig om en fondemission som inte hade registrerats.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste förvissa sig om vad som avses med olika rubriker i en årsredovisning. Det framgår inte av A-sons dokumentation att han försökte utreda vad den ovan berörda posten avsåg. Inte heller vad han har uppgett i sina yttranden till RN tyder på att han skaffade sig kunskap i saken. RN finner att han skulle ha vidtagit åtgärder för att undersöka postens uppkomst och klarlägga hur den skulle ha redovisats. Det förhållandet att posten hade uppkommit innan han valdes till revisor i bolaget utgör inget skäl för att inte utreda oklarheten. Han har genom sin passivitet i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

5 Åkeribolaget

5.1 Utdelning

I förvaltningsberättelsen för åkeribolaget föreslogs att vinstutdelning skulle ske med 150 000 kr. Såvitt framgår av dokumentationen tog A-son inte del av något yttrande från bolagets styrelse över utdelningens lovlighet i förhållande till försiktighetsregeln i aktiebolagslagen (jfr 18 kap. 4 § aktiebolagslagen).

A-son har anfört följande.

Vid varje tillfälle görs en bedömning av vinstutdelningens lovlighet i förhållande till försiktighetsregeln i aktiebolagslagen. Han har emellertid inte ansett det vara nödvändigt att uttrycka detta i förvaltningsberättelsen eftersom styrelseledamoten är ensam aktieägare i bolaget. Den formella texten ger i sådant fall inget mervärde. Han kommer i framtiden att verka för att aktiebolagslagens bestämmelser följs i detta avseende.

RN gör följande bedömning.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen ska det till ett förslag om vinstutdelning fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag (den s.k. försiktighetsregeln). Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att syftet med det aktuella yttrandet bl.a. är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett beslut om värdeöverföring.⁵

Med hänsyn till att syftet med ett yttrande av det aktuella slaget bl.a. är att utgöra underlag för en efterhandsbedömning av vinstutdelningens riktighet, får en revisor anses vara skyldig att inom ramen för sin revision följa upp att ett yttrande finns. RN:s utredning har visat att A-son inte

⁵ Prop. 2004/05:85 s. 388 f.

förvissade sig om att det fanns ett yttrande av det aktuella slaget. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Väsentliga balansposter

Åkeribolaget redovisade Övriga fordringar om 965 000 kr, vilket motsvarade 11 procent av bolagets balansomslutning. A-sons dokumentation avseende denna post består endast av en bokslutsbilaga med några bockar. Beträffande fem olika konton innehåller bilagan följande anteckning: "Utgående saldo enligt avräkningsbesked". Det finns inget som visar om det hade skett någon granskning av posten eller att A-son hade tillgång till några externa revisionsbevis. Av fordringsbeloppet utgjorde 891 000 kr fordringar på tre bensinbolag. – A-son har förelagts att beskriva eventuella granskningar samt att till RN inge revisionsbevis för ett av de aktuella fordringskontona med utgående saldo 582 000 kr.

Vidare redovisade bolaget Skulder till kreditinstitut om 4,9 mnkr, vilket motsvarade 57 procent av bolagets balansomslutning. A-sons dokumentation består endast av en bokslutsbilaga med några bockar. Vad dessa markeringar innebär framgår inte. Det finns inget som visar om han utförde någon granskning eller att han hade tillgång till några externa revisionsbevis. – Han har förelagts att kommentera dessa förhållanden och att beskriva eventuella granskningar samt att till RN inge revisionsbevis för två av de konton som ingick i posten och som avsåg lån hos ett finansbolag.

A-son har anfört följande.

Posten Övriga fordringar är väl dokumenterad. Samtliga saldon har stämts av mot senaste avräkningsbesked från respektive kund. Hans medarbetare antecknade för samtliga aktuella tillgångskonton att de var analyserade och att underlag fanns men fann det inte nödvändigt att kopiera materialet.

Även posten Skulder till kreditinstitut är väl dokumenterad. Samtliga saldon har stämts av mot senaste låneavi från finansbolaget för respektive lån. I dokumentationen finns en specifikation över lånen. Hans medarbetare kopierade emellertid inte avier från finansbolaget.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son, trots föreläggande om detta, inte har gett in något externt revisionsbevis som verifierar beloppet 582 000 kr på det ovan nämnda fordringskontot eller några externa revisionsbevis som verifierar de redovisade beloppen på de konton som avsåg lån hos ett finansbolag.

En revisor måste agera aktivt för att erhålla det underlag som behövs för revisionen. Frågan är då om A-son har gjort detta såvitt gäller de två nu aktuella posterna.

Den frågan ska bedömas med utgångspunkt i A-sons revisionsdokumentation. Denna innehåller emellertid inte några egentliga belägg för att han hade skaffat sig tillräckliga underlag för att bedöma de båda posterna eller att han ens hade försökt att erhålla sådana underlag. I sammanhanget bör understrykas att i fråga om väsentliga poster – såsom de nu aktuella posterna – kan dokumentationen inte tillmätas något egentligt värde om den inte innefattar det konkreta material som har legat till grund för revisorns bedömningar; bokslutsbilagor försedda med bockar utgör således inte tillräcklig dokumentation.

Såsom har berörts i avsnitt 2.4.3 innebär detta att en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda övergår på revisorn. A-son har emellertid inte genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade – eller försökte skaffa sig – de underlag som krävdes för att granska de nu aktuella posterna.

RN drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av de båda posterna har varit otillräcklig. Han har på grund därav inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Förtroendet för hans opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att hans revisionsmedarbetare har varit protokollförare vid flera revisionsklienters bolagsstämmor under flera år. Han har för två bolag underlåtit att uppmärksamma och påtala bristfälliga upplysningar vad avser principerna för intäktsredovisning. Vidare har han i två bolag inte utrett huruvida det förelåg förbjudna lån och, för det fall att det var fråga om kommersiella lån, inte påtalat att en särskild förteckning skulle upprättas. I två bolag har hans granskning av posten varulager varit otillräcklig.

För ett bolag har han inte reflekterat över om vissa utgifter var rörelsegilla, och om så var fallet, underlåtit att påtala att avskrivningar skulle ske. Han har i samma bolag underlåtit att överväga om revisionsberättelsen skulle innehålla en anmärkning på grund av brister i bokföringen och inte heller övervägt om det förelåg misstanke om bokföringsbrott och om han med anledning härav hade anledning att agera. I ett annat bolag har han inte i revisionsberättelsen anmärkt på bristfällig hantering av skatter och avgifter och inte heller utrett en oklarhet beträffande eget kapital. Slutligen har han i ett tredje bolag dels underlåtit att uppmärksamma att det krävdes ett motiverat yttrande över ett förslag till vinstutdelning, dels inte skaffat sig några godtagbara revisionsbevis för väsentliga balansposter.

A-son har för flera av bolagen tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar trots att han på grund av brister i revisionerna inte har haft grund för detta.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ett flertal avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att flera av de brister som läggs honom till last är allvarliga finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.