

KamR: beslut att ej meddela PT, 2011-06-30, mål nr 3885-11

D 15/11

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till ett disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i sex aktiebolag, nämligen i **konsultbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2008–31 augusti 2009), **maskinbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2008–31 augusti 2009), **butiksbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009), **detaljhandelsbolaget** (räkenskapsåret 2008), **restaurangbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009) samt **möbelbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009).

Enligt egen uppgift hade A-son 190 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i juni 2010. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revision AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare fyra personer verksamma i revisionsbyrån.

Revisionsuppdragen i konsultbolaget och maskinbolaget har visst samband med varandra och behandlas nedan i avsnitt 2. De övriga uppdragen behandlas i avsnitt 3.

2. Revisionsuppdragen i konsultbolaget och maskinbolaget

2.1 Nya uppdrag som vald revisor m.m.

Räkenskapsåret 2008/09 var A-sons första år som revisor i såväl konsultbolaget som maskinbolaget. Av hans dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas att han kontaktade föregående revisor eller att han gjorde någon närmare bedömning av verksamheten eller förhållanden relaterade till bolagens styrelser och företagsledare i samband med att han åtog sig uppdragen. I dokumentationen finns för respektive bolag ett registerutdrag från Bolagsverket. I konsultbolaget fanns en ordinarie styrelseledamot (här benämnd VKT) tillika bolagets ägare, och en styrelsesuppleant (här benämnd VF). Bolagets verksamhet uppgavs vara bl.a. byggnadstekniska konsultationer och byggentreprenader. I maskinbolaget fanns en ordinarie styrelseledamot (här benämnd VG) och två styrelsesuppleanter (ovan nämnda VF samt en person här benämnd RG). VF var också ägare till maskinbolaget. Bolagets verksamhet uppgavs vara byggnadstekniska konsultationer och uthyrning av byggmaskiner samt därmed förenlig verksamhet.

A-son har anfört följande.

I grundakten för respektive bolag fanns full personinformation om företagsledare och styrelse samt uppgift om firmatecknare och förutvarande revisor. Han hade tillgång till alla "normalt tillgängliga officiella personuppgifter" om styrelse och företagsledning. Konsultbolaget hade inte bedrivit någon verksamhet under de senaste två räkenskapsåren. Han "beredde [sig] tillgång till" bokföring, årsredovisning och revisionsberättelse för år 2007/08. Maskinbolaget hade vid räkenskapsårets början inte bedrivit någon verksamhet sedan dess registrering år 2006. Han "beredde [sig] tillgång till" revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08. Den omständigheten att verksamheten i de båda bolagen hade varit vilande de två senaste

räkenskapsåren gav kombinerat med balansräkningarnas fåtaliga poster en nöjaktig bild av bolagens resultat och ställning samt förvaltningen av deras angelägenheter.

RN gör följande bedömning.

Allmänt om dokumentation

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 revisorer 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.

Hantering av nya uppdrag

Av Revisionsstandard i Sverige RS 510, Förstagångsrevisioner – ingående balanser, framgår att en revisor vid en förstagångsrevision ska vidta särskilda revisionsåtgärder och även skaffa sig särskilda revisionsbevis. Av god revisionssed följer att en revisor som har efterträtt en annan revisor ska ta kontakt med företrädaren. Den nye revisorn kan också skaffa sig revisionsbevis genom att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. Därigenom kan den nye revisorn skaffa sig information av stor betydelse för riskbedömningen och planeringen av sin revision. Det sagda innebär att en revisor, innan han eller hon accepterar ett uppdrag, ska skaffa sig en översiktlig kunskap dels om branschen, dels om företagets ägarförhållanden, ledning och drift samt bedöma om det går att inhämta tillräckligt mycket kunskap om verksamheten för att kunna genomföra revisionen.

Av RS 310, Kunskap om verksamheten, framgår att revisorn ska ha eller skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning eller på granskningen eller revisionsberättelsen. Revisorn använder sådan kunskap t.ex. för att bedöma inneboende risk och kontrollrisk.

A-son skulle i nära anslutning till att han åtog sig de två aktuella revisionsuppdragen ha tagit kontakt med bolagens tidigare revisor. Han skulle vidare ha kontaktat bolagens företrädare och informerat sig om verksamheten, rutiner och andra väsentliga frågor, bl.a. genom att skaffa in handlingar som belyste bolagens förhållanden. Sådana kontakter var också en förutsättning för att kunna planera och genomföra revisionerna på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Enligt

RN:s uppfattning har A-son varken genom sin dokumentation eller vad han har anfört i ärendet gjort sannolikt att han vidtagit tillräckliga åtgärder i dessa avseenden. Genom att inte inhämta nödvändig information om bolagen och dess företrädare har han åsidosatt god revisionsred.

2.2 Konsultbolaget – granskning och avrapportering

A-son lämnade den 22 december 2009 en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Han uttalade följande.

”Från tidigare räkenskapsår balanserade tillgångar och huvuddelen av balanserade skulder har ej kunnat styrkas till existens, tillhörighet och angivet värde.

Angiven begränsning i revisionens inriktning och omfattning är så väsentlig att jag inte kan uttala mig om huruvida årsredovisningen är upprättad i överensstämmelse med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige. Jag kan inte heller uttala mig om huruvida förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag kan varken uttala mig om fastställandet av resultaträkningen och balansräkningen eller behandlingen av redovisat resultat.

Jag tillstyrker att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Av dokumentationen framgår att bolaget hade en fordran om 208 000 kr (motsvarande 99 procent av balansomslutningen) som avsåg en rörelseöverlåtelse. Det framgår inte av dokumentationen om A-son hade någon kontakt med bolagets styrelse rörande fordringsposten. Det kan inte heller utläsas om han efterfrågade några handlingar avseende försäljningen eller om han på annat sätt försökte bedöma om fordran hade något värde innan revisionsberättelsen lämnades. Han har förelagts att kommentera detta och förklara varför han ansåg att fordran var osäker.

Bolagets skulder utgjordes i allt väsentligt av en skuld om 118 000 kr till RG.¹ I dokumentationen finns ett dokument benämnt saldobekräftelse, daterat den 28 november 2009. Enligt dokumentets lydelse bekräftar RG att han per den 31 augusti 2009 hade en fordran om 118 000 kr på konsultbolaget. A-son har förelagts att förklara varför han i revisionsberättelsen uppgav att skulden inte hade kunnat styrkas.

A-son har anfört följande.

Föregående revisor hade bedömt posten övriga fordringar som osäker och med hänvisning därtill avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar vid revisionen av räkenskapsåret 2007/08. Det framgick inte av bolagets räkenskapsmaterial att bolaget hade vidtagit någon åtgärd för att för att driva in fordran. Det fanns inte heller någon dokumentation om gäldenären, grunden för fordran, ställd säkerhet eller plan för reglering. På grund av detta bedömde A-son fordran som osäker.

Vad gäller skulden har A-son till RN först uppgett att RG inte hade bekräftat sin fordran per den 31 augusti 2009, att posten kvarstod i bokföringen sedan två år tillbaka, att den var upptagen som en kortfristig skuld till närstående och att RG inte hade ingått i närståendekretsen. I ett senare skede av ärendets handläggning har A-son uppgett att det visserligen fanns en saldobekräftelse i RG:s namn men att det av andra liknande bekräftelser som denna person hade undertecknat framgår att den nu aktuella namnteckningen är förfalskad.

RN gör följande bedömning.

¹ Som framgått ovan var RG styrelsesuppleant i maskinbolaget.

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Det är därför inte godtagbart vare sig att godta en väsentlig post eller att i revisionsberättelsen anmärka på en post utan att ha gjort några egentliga försök att få underlag rörande denna. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han vidtog några åtgärder för att bedöma om konsultbolagets fordran med anledning av rörelseöverlåtelsen hade något värde innan han avgav sin revisionsberättelse.

Vad gäller bolagets skuld till RG har A-son uppgett att RG:s bekräftelse var förfalskad. RN konstaterar dock att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas att han vid tidpunkten för sin revision skulle ha misstänkt att namnteckningen på saldobekräftelsen var förfalskad.

RN anser att det har ålegat A-son att vidta ytterligare granskningsåtgärder innan han uttalade sig på det sätt som han gjorde i revisionsberättelsen. Genom sin underlåtenhet i dessa hänseenden har han åsidosatt god revisionssed.

RN vill i detta sammanhang framhålla att den omständigheten att en revisor misstänker att en klient presenterar förfalskade handlingar generellt bör leda till att revisorn omprövar sin riskbedömning och intar ett mer kritiskt förhållningssätt till bolagets ledning.

2.3 Maskinbolaget – granskning och avrapportering

2.3.1 Fordringar

A-son avgav den 8 december 2009 en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Han uttalade följande.

”Huvuddelen av bolagets redovisade tillgångar utgöres av fordran hos närstående fysisk person. Någon materiell säkerhet eller plan för betalning av fordran har ej visats. Tillgångens redovisade värde är väsentligt och kan vara av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd. Till följd av osäkerhet om fordringens bonitas kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen är upprättad i överensstämmelse med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning enligt god revisionssed i Sverige. Av samma skäl kan jag inte uttala mig om huruvida förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Av förenämnda skäl kan jag varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen samt disponerar redovisad vinst enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.”

Maskinbolaget redovisade per balansdagen den 31 augusti 2009 en post övriga fordringar om 254 000 kr. Enligt en balansrapport utgjordes 252 000 kr (motsvarande 61 procent av balansomslutningen) av detta belopp av en fordran på styrelsesuppleanten RG. A-son har under ärendets handläggning gett in en saldobekräftelse undertecknad med RG:s namn. Såvitt kan utläsas av hans dokumentation hade han emellertid inte gjort något försök att utreda villkoren för fordran eller om denna hade något värde innan han skrev sin anmärkning i revisionsberättelsen. A-son har förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

Fastställelsefrågan avser huruvida resultat- och balansräkningarna ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Utan avtal om villkoren för mellanhavandet mellan bolaget och närstående och utan ställd säkerhet och plan för mellanhavandets avveckling kunde han inte med säkerhet uttala sig om balanspostens värde.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte vare sig genom sin dokumentation eller genom vad han anfört till RN gjort sannolikt att han vid sin granskning vidtog tillräckliga åtgärder för att utreda villkoren för maskinbolagets fordran på närstående eller huruvida denna var osäker eller inte. Som RN har uttalat ovan (avsnitt 2.2) är det inte godtagbart att lämna en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att dessförinnan ha vidtagit några egentliga revisionsåtgärder. Genom att likväl göra det har A-son åsidosatt god revisionsd.

2.3.2 Maskinbolagets verksamhet och transaktioner med närstående bolag

Som framgått ovan utgjordes maskinbolagets styrelse av VG, VF och RG. Enligt årsredovisningen för år 2008/09 hade bolaget bedrivit byggnadstekniska konsultationer samt uthyrning av byggmaskiner. Bolaget hade dock inte några anställda och ägde inga maskiner. Av dokumentationen framgår att bolaget hade en huvudsaklig leverantör, här benämnd WBC-bolaget. Den största kunden var ett bolag, här benämnt tradingbolaget. Såvitt framgår av A-sons dokumentation inhämtade han inte någon information om vare sig WBC-bolagets eller tradingbolagets verksamhet eller ledning.

Av fakturor från WBC-bolaget framgår att detta bolag hade tillhandahållit maskinbolaget tjänster och maskiner. Av fakturakopior som finns i A-sons dokumentation kan utläsas att penningströmmarna mellan de tre bolagen utgjordes antingen av kontanta betalningar eller av betalningar via styrelseledamöternas avräkningskonton. På samtliga fakturakopior från WBC-bolaget till maskinbolaget anges som betalningsvillkor 10 dagar kontant; det gäller även fakturor som vardera avser flera hundra tusen kronor. A-son har antecknat att maskinbolaget inte hade något bankkonto varför försäljnings- och uthyrningsintäkter samt betalningar till leverantörer bokfördes mot styrelseledamöternas avräkningskonton. På en faktura till ett byggbolag samt på fakturorna till tradingbolaget anges ett bankkonto och på en faktura till ett städbolag anges ett plusgirokonto. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har följt upp vem som innehade dessa konton. På flera av fakturorna från WBC-bolaget till maskinbolaget och från maskinbolaget till tradingbolaget anges "Fast pris" och ett visst belopp. Det framgår inte av A-sons dokumentation om han hade efterfrågat eller tagit del av några avtal mellan bolaget och dess huvudsaklige leverantör respektive kund.

RN har från Bolagsverket inhämtat följande information. WBC-bolaget hade tidigare ett annat namn och bedrev under år 2007 plåt- och lackeringsarbeten. Bolaget ändrade efter utgången av räkenskapsåret 2007 sin verksamhet och fick en styrelse med delvis samma personkrets som den som företrädde maskinbolaget. WBC-bolaget avgav inte någon årsredovisning efter år 2007 och har sedermera försatts i konkurs. Styrelsen i WBC-bolaget utgjordes under år 2008/09 av VF samt VKT.² Tradingbolagets styrelse under år 2009 utgjordes av VKT, RG och VF. Med hänsyn till dessa förhållanden har A-son förelagts att förklara varför han inte gjorde någon närmare granskning av maskinbolagets huvudsaklige leverantör, WBC-bolaget, eller av dess störste kund, tradingbolaget och varför han inte ifrågasatte affärsidén mellan dessa närstående bolag.

A-son har anfört följande.

Av fakturering från WBC-bolaget framgår att bolaget hade tillhandahållit såväl tjänster som arbetsfordon, maskiner och annan teknisk utrustning. Inbetalningar hade skett från kunder till ett bankkonto och till ett plusgirokonto. Kontona innehades av RG respektive VG. Även betalningar till leverantörer hade skett från dessa konton. I bolagets räkenskapsmaterial fanns korrespondens som visade att bolaget på förfrågan om betalningsform angett att det hade förelagat problem med att öppna bankkonto.

² Som framgått ovan var VKT styrelseledamot i konsultbolaget.

”Enligt organisationen av bolagen” träffades uppgörelse om pris och leveransvillkor mellan WBC-bolaget och maskinbolaget. WBC-bolaget hade år 2007 en omsättning om 6,8 mnkr och ett anskaffningsvärde om 753 000 kr för inventarier och verktyg. Han frågade inte efter avtal om hyresvillkor eftersom de inte ”bedömdes ha inverkan på [maskinbolaget] som förmedlare”.

A-son har gett in en förteckning över ”bokförda betalningar från kunder och betalningar till leverantörer för vilka [han] begärde och erhöll undertecknade kvittenser”. Förteckningen innehåller bl.a. tre större betalningar från tradingbolaget om belopp mellan 230 000 kr och 290 000 kr samt tre större betalningar till WBC-bolaget på mellan 233 000 kr och 340 000 kr. Av förteckningen framgår att samtliga betalningar till WBC-bolaget hade skett kontant.

RN konstaterar att det inte kan utläsas av A-sons dokumentation om han i övrigt vidtog några särskilda revisionsåtgärder på grund av den omfattande kontanthanteringen eller närmare övervägde de revisionsrisker som uppkom på grund av detta.

RN gör följande bedömning.

Av RS 240, Oegentligheter och fel, framgår att revisorn vid planering, granskning, utvärdering och rapportering ska beakta risken för att det finns väsentliga felaktiga uppgifter i årsredovisningen till följd av oegentligheter och fel. Som exempel på förhållanden eller händelser som ökar risken för oegentligheter eller fel anges transaktioner med närstående parter. Av RevU 4, Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt, framgår att revisorn om det behövs ska följa upp varifrån kundens ekonomiska medel kommer. Om det finns skäl att anta att penningtvättstransaktioner förekommer, ska revisorn genomföra en kompletterande granskning.

Av räkenskapshandlingarna framgår att betydande kontanta medel hade förts över till WBC-bolaget. Det ankom därför på A-son att skaffa sig information om WBC-bolaget för att närmare utreda om det var fråga om faktiska affärshändelser. RN konstaterar att en kontroll med Bolagsverket skulle ha visat att det fanns persongemenskap mellan å ena sidan maskinbolaget och å andra sidan dess huvudsaklige leverantör, WBC-bolaget, och dess huvudsaklige kund, tradingbolaget, och att det således inte var fråga om transaktioner mellan oberoende parter. Vidare skulle det ha framkommit att WBC-bolaget inte hade avgett någon årsredovisning efter år 2007. Merparten av maskinbolagets verksamhet avsåg transaktioner med WBC-bolaget och tradingbolaget. Vidare var det fråga om antingen kontanttransaktioner till stora belopp eller betalningar via styrelseledamöternas konton. Maskinbolagets affärsidé, att hyra in maskiner från det närstående WBC-bolaget och att hyra dessa vidare till det närstående tradingbolaget, är inte fullt förståelig. A-son borde med hänsyn till dessa omständigheter ha granskat om de inhyrningar som, enligt fakturor, skedde från det närstående WBC-bolaget också motsvarades av faktiska vidareuthyrningar från maskinbolaget till det närstående tradingbolaget eller om det endast var fråga om penningtransaktioner. Av dokumentationen kan inte utläsas att han gjorde sådana kontroller eller att han över huvud taget tog dessa frågor i beaktande. Därtill kom bolagets problem med att öppna ett bankkonto, något som borde ha föranlett honom att inta en skeptisk inställning till styrelse och företagsledning och att närmare utreda de bakomliggande skälen till denna svårighet. RN konstaterar att det fanns flera indikationer på att revisionsuppdraget i maskinbolaget var förenat med särskilda risker och att dessa risker medförde förhöjda aktsamhetskrav och ökade krav på professionell skepticism från A-sons sida. Han har emellertid inte anpassat sin revisionsinsats efter dessa risker. Hans granskning av bolagets verksamhet har alltså, med hänsyn till föreliggande omständigheter, inte varit tillräcklig. Genom sin underlåtenhet att fullgöra en godtagbar granskning i nu behandlade avseenden har han åsidosatt god revisionssed.

RN konstaterar också att den omständigheten att A-son kände till dels att betydande medel hanterades kontant, dels att stora belopp hanterades via styrelseledamöternas privata konton borde ha föranlett honom att vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09 överväga om bolagets verksamhet innefattade inslag av penningtvätt. Genom sin underlåtenhet att beakta denna fråga har han även i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

3 Revisionsuppdragen i butiksbolaget, detaljhandelsbolaget, restaurangbolaget och möbelbolaget

3.1 Förbudsregel i aktiebolagslagen (2005:551)

I A-sons oberoendeanalys för butiksbolaget har antecknats att en redovisningsbyrå hade hand om grundbokföringen och upprättade bokslut samt att revisorsassistenten hade lämnat "biträde med upprättande av förslag till årsredovisning". I en granskningsplan har antecknats att uppdraget omfattade "Lagstadgad revision, biträde vid årsredovisning". Revisorsassistenten har i en skrivelse den 13 november 2009 till bolaget uppgett att hon hade utarbetat "närlutna förslag till efterföringar i bokslutet samt specificerade resultat- och balansrapporter grundade på bokslutet". Hon tillade att hon emotsåg kommentarer från bolaget samt besked om bokslutet i föreslagen form kunde fastställas. "När så skett avser jag att omgående utarbeta förslag till bolagets officiella årsredovisning, protokoll fört vid bolagsstämma etc."

I oberoendeanalysen avseende restaurangbolaget har antecknats att en redovisningsbyrå hade hand om grundbokföringen samt upprättade bokslut. I en uppdragsbeskrivning anges att uppdraget omfattade: "Lagstadgad revision, biträde med bokslutsarbete, årsredovisning och deklaration". Revisorsassistenten har i en skrivelse till bolaget, daterad den 29 januari 2010, uppgett att hon hade utarbetat förslag till efterföringar i bokslutet och att hon önskade besked om huruvida bokslutet i föreslagen form kunde fastställas. "När så skett och revisionsarbetet avslutats avser jag att omgående utarbeta förslag till styrelsens officiella årsredovisning, protokoll fört vid bolagsstämma etc."

Av korrespondens mellan å ena sidan butiksbolaget och restaurangbolaget och å andra sidan revisorsassistenten framgår att den senare hade upprättat såväl flera bokföringsorder som årsredovisning per balansdagen den 30 april 2009 i butiksbolaget och per balansdagen den 30 juni 2008 i restaurangbolaget. A-son har förelagts att kommentera detta mot bakgrund av förbudsregeln i 9 kap.18 § aktiebolagslagen (2005:551).

A-son har anfört följande.

Revisorsassistenten hade med ledning av upprättat bokslut upprättat förslag till årsredovisning för genomgång och godkännande av företagsledningen. Revisionsteamet hade sammanställt iakttagelser och dessa hade, efter muntligt samråd, "formats till ett förslag till bokslutsposter". Han har numera skärpt uppmärksamheten på avvikelser från byråns rutin så att "biträde med upprättande av förslag till årsredovisning" uteslutande utförs av redovisningsteamet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området. Av 9 kap. 18 § samma lag följer att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor.

RN konstaterar att det tydligt framgår av dokumentationen för både butiksbolaget och restaurangbolaget att A-sons revisionsmedarbetare har biträtt dessa två revisionsklienter med att upprätta bokföringsorder och årsredovisningar. A-son har genom att vid revisionen använda en medarbetare som inte var behörig brutit mot förbudsregeln i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen. Han har härmed åsidosatt god revisorssed.

3.2 Datering av revisionsberättelser

A-son lämnade den 26 oktober 2009 en revisionsberättelse för butiksbolaget som inte avvek från standardutformningen. Som framgått ovan har revisionsmedarbetaren i en skrivelse till bolaget den 13 november 2009 bl.a. uppgett att hon efter besked om huruvida bokslutet kunde fastställas omgående skulle utarbeta förslag till bolagets officiella årsredovisning. A-sons revisionsberättelse för restaurangbolaget är daterad den 19 januari 2010. Revisionsmedarbetaren har den 29 januari 2010 till bolaget översänt förslag till bokföringsorder samt uppgett att hon efter besked om bokslutet skulle utarbeta förslag till bolagets officiella årsredovisning. Dessa skrivelser visar att årsredovisningarna för butiksbolaget och restaurangbolaget inte var upprättade den 26 oktober 2009 respektive den 19 januari 2010, dvs. de tidpunkter då revisionsberättelserna är daterade.

A-son har anfört följande.

Revisionen av butiksbolaget utfördes under tiden 14–26 oktober 2009. Vad gäller restaurangbolaget utfördes revisionen under tiden den 12–18 januari 2010. Arbetet med utskrifter fördröjdes av ”bemannings- och redigeringstekniska skäl”. Datering av revisionsberättelser skedde med ledning av tidpunkten då granskningen av bokföring och bokslut avslutades. Vidare arbete hade anstått i avvaktan på godkännande av föreslagna rättelser, tid för redigering av årsredovisning, utskrift samt kontrolläsning och beloppsavstämning mellan årsredovisning och bokslut.

RN gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse ska avse den tidpunkt då berättelsen upprättas. Denna tidpunkt bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.³ I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får dateringen av revisionsberättelsen än mindre avse en dag då årsredovisningen ännu inte har undertecknats av styrelsen och den verkställande direktören och således inte är färdigställd.⁴

Av A-sons dokumentation framgår att det inte fanns några färdiga årsredovisningar för butiksbolaget och restaurangbolaget vid de tidpunkter då hans revisionsberättelser är daterade. Det är mot denna bakgrund uppenbart att A-sons revision av de två bolagen ännu inte var avslutad vid dessa tidpunkter. A-son har således gett revisionsberättelserna felaktiga dateringar. Han har härmed åsidosatt god revisionssed.

3.3. Kassaredovisning och kontanthantering

3.3.1 Butiksbolaget

³ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 23 SE.

⁴ Se RS 709 p. 24 SE.

Butiksbolaget bedrev caféörelse under början av räkenskapsåret 2008/09 och därefter försäljning av kläder i butik. Detta innebar en betydande kontanthantering. I A-sons dokumentation finns kopior av några s.k. dagsavslut. Det finns dock inget som visar om det hade skett någon faktisk granskning av bolagets kontanthantering och kassaredovisning, varken avseende caféörelsen eller beträffande butiksförsäljningen.

A-son har anfört följande.

Det fanns utförliga transaktionskvitton och dagsrapporter. Försäljning och bruttovinst var registrerade utan anmärkning. Granskning av kontanthantering utfördes stickprovsvis av ”kontantkvittens fullständighet till innehåll och bokföring för dagarna 2008 07 17 och 08 28 samt 2009 01 21 och 04 15.” Granskningen utfördes för att säkerställa att kvitton på betalning med pengar och kort uppfyllde lagstadgade krav på verifikations förekomst och innehåll samt att verifierade belopp hade bokförts med rätt belopp, konto och dag.

3.3.2 Detaljhandelsbolaget

Bolaget bedrev detaljhandel. Det finns ingen dokumentation som visar om det gjordes någon granskning av bolagets kontanthantering och kassaredovisning. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller. För det fall att någon granskning av kontanthantering och kassaredovisning hade skett tidigare år har RN begärt att få ta del av dokumentationen från den senast genomförda granskningen.

A-son har inledningsvis uppgett att han granskat bolagets ”rapporteringssystem, statistik och säkerhet för likvida medel”.

A-son har i efterhand tillhandahållit RN ett antal dokument benämnda Redovisning av dagskassa. Han har uppgett att dessa utgör ”stickprovsmässigt uttagna dagskasserapporter”. RN konstaterar att de dokument som A-son i efterhand har sänt in till RN inte visar om någon granskning hade skett.

3.3.3 Restaurangbolaget

Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet. I en s.k. noteringsbilaga har antecknats följande: ”Trots att kostnaden för material och varor är väsentligt högre i år jämfört med föregående år ligger omsättningen kvar på samma nivå som föregående år.” I dokumentationen finns kopior av några s.k. dagsavslut. A-son har förelagts att kommentera granskningen av bolagets kontanthantering och kassaredovisning och beskriva eventuella kontroller.

A-son har inledningsvis uppgett att restaurangverksamheten hade en avancerad kassaredovisning med utförliga transaktionskvitton och dagsrapporter och att försäljning och bruttovinst var registrerad utan anmärkning. Han har i ett senare yttrande anfört att granskning hade skett av bokföringsunderlag bestående av dagsrapporter och dagsavslut, att granskningen utfördes för att säkerställa att kvitton på betalning med pengar och kort uppfyllde lagstadgade krav på verifikations förekomst och innehåll och att verifierade belopp hade bokförts med rätt belopp, konto och dag.

3.3.4 RN:s bedömning

Såväl butiksbolaget som detaljhandelsbolaget och restaurangbolaget 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 bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagens rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN

gjort sannolikt att han har granskat dessa rutiner på ett godtagbart sätt. Inte heller har han gjort sannolikt att han har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar därför slutsatsen att granskningen i dessa avseenden har varit bristfällig. De brister i revisionen som därmed har förelegat har varit sådana att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av de tre bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.4 Skatter och avgifter

3.4.1 Butiksbolaget

Av dokumentationen framgår att butiksbolaget vid ingången av år 2008/09 hade en skuld till aktieägare om 1,5 mnkr och vid utgången av året en motsvarande skuld om 1,9 mnkr. Räkna på inlånat kapital hade bokförts med 147 000 kr. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om någon källskatt hade bokförts avseende räntan och om kontrolluppgift hade lämnats.

A-son har i ett första yttrande uppgett att gottskriven ränta utgjorde 147 000 kr, att avdragen skatt inte var bokförd men att skatten var betald och bokförd för redovisningsperiod november 2009. Han har i ett senare yttrande uppgett att ingen källskatt hade reserverats och att det vid en genomgång med redovisningsbyrån framkom att ränta inte hade tagits upp i skattedeklarationen.

3.4.2 Detaljhandelsbolaget

Av ett utdrag från bolagets skattekonto framgår att detaljhandelsbolaget vid ett flertal tillfällen under år 2008 inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Vid några tillfällen under året hade Skatteverket överlämnat kraven till Kronofogdemyndigheten. A-son har förelagts att förklara varför han i revisionsberättelsen inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Förseningsbelopp förelåg vid två tillfällen och med högst 19 800 kr. Dessa belopp bedömdes inte vara väsentliga. Inte heller kredittiden om högst 10 dagar bedömdes vara väsentlig. Skattekontot hade stämts av mot underlag från Skatteverket och fel hade rapporterats till företagsledning och bolagets redovisningsbyrå.

A-son har hänvisat till en odaterad rapport i vilken det anges att bristerna beträffande skatter och avgifter kvarstod även räkenskapsåret 2009 och att ytterligare avvikelser uppkom under detta år.

3.4.3 RN:s bedömning

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ samma lag.

Enligt 5 kap. 1 och 8 §§ skattebetalningslagen ska skatteavdrag göras från sådan ränta som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas för enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (2001:1227). Enligt 8 kap. 2 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta.

Av RN:s utredning framgår att butiksbolaget inte hade innehållit källskatt på i bolaget kostnadsförd och ”gottskriven” ränta till en fysisk person på pengar som denne hade lånat till

bolaget. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

Av dokumentationen beträffande detaljhandelsbolaget framgår att A-son hade uppmärksammat att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent. Han har hos RN gjort gällande att varken belopp eller "kredittid" var väsentliga. RN konstaterar att A-son med begreppet "kredittid" avser endast tiden från det att Skatteverket hade överlämnat skatteskulderna till Kronofogdemyndigheten och fram till dess att bolaget betalade skulderna. Av skattekontot framgår att det förelåg förseningar under i stort sett hela året 2008. Som en följd härav överlämnades vissa av kraven till Kronofogdemyndigheten. RN konstaterar att detaljhandelsbolagets försenade betalningar avseende skatter avsåg väsentliga belopp och att det dessutom rörde det sig om upprepade förseelser. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse ha anmärkt på bolagets hantering av skatter och avgifter. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.5 Varulager

3.5.1 Detaljhandelsbolaget

Posten varulager redovisades i detaljhandelsbolaget med 1,5 mnkr, motsvarande 83 procent av balansomslutningen. Av en lagerlista framgår att ett belopp om 2,1 mnkr bestod av försäljningsvärdet exklusive moms och att ett lägre belopp, 1,5 mnkr, var inköpsvärdet. A-sons dokumentation består av ett lagerintyg och några lagerlistor. På ett arbetsprogram har antecknats att inventeringslistor fanns i kundens material, att lagret bedömdes rimligt utifrån avstämningar mot inköpsfakturer och att priserna stämde "genom priskontroll". Av dokumentationen kan dock inte utläsas att någon granskning skedde av vare sig varulagrets existens eller dess värde. A-son har förelagts att kommentera detta. Om någon granskning av existens och värde hade skett tidigare år har RN begärt att få ta del av dokumentationen från den senast genomförda granskningen.

A-son har anfört följande.

Granskning hade skett. Denna visade att i bokslutet upptaget lagervärde utgjordes av försäljningsvärden före avdrag för mervärdesskatt. Avvikelsen mot inköpsvärdet var ca 0,6 mnkr. Vidare hade förekomsten av inkurans inte beaktats. Granskningen ledde till att det bokförda lagervärdet korrigerades från 2,1 mnkr till 1,5 mnkr.

RN gör följande bedömning.

Av en lagerlista framgick att beloppet 2,1 mnkr bestod av försäljningsvärdet exklusive moms och att det lägre beloppet, 1,5 mnkr, var inköpsvärdet. Att det bokförda lagervärdet behövde korrigeras till inköpsvärdet var uppenbart och krävde ingen egentlig granskning. Den omständigheten att korrigering skett till lagrets inköpsvärde visar inte att någon granskning av lagret har skett. Varken A-sons dokumentation eller hans yttranden till RN innehåller några konkreta uppgifter om granskning av lagret. RN drar av detta slutsatsen att han inte har gjort någon godtagbar granskning av lagret (jämför RN:s bedömning i avsnitt 2.1 ovan). Han har därmed inte haft grund för att godta varulagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2008. Eftersom varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång har han därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.5.2 Möbelbolaget

A-sons revisionsberättelse är daterad den 26 oktober 2009. Han har i denna uppgett följande:

”Granskningen har ej omfattat fysisk kontroll av varulagret under räkenskapsåret eller vid dess utgång. Det har inte varit möjligt att verifiera kvantiteter och värden i varulagret med andra granskningsåtgärder. Redovisat varulagervärde utgör huvuddelen av värdet av redovisade tillgångar.

Av dessa skäl kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen är upprättad i överensstämmelse med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige ej heller huruvida förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag kan varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen samt behandlar redovisat resultat enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.”

Posten varulager togs upp till 1,9 mnkr, motsvarande 84 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation beträffande posten varulager består av ett lagerintyg samt några lagerlistor som han erhållit per fax den 7 september 2009. Han har på en bokslutsbilaga antecknat att underskrivet lagerintyg önskades. Här finns inget noterat om att det inte hade varit möjligt att granska lagret. Av A-sons dokumentationen kan inte utläsas om han eller hans medarbetare hade gjort några försök att fysiskt kontrollera varulagret eller vidta andra granskningsåtgärder.

A-son har till RN inledningsvis uppgett att en fysisk kontrollinventering genomfördes såväl år 2008 som år 2010 och att bristen på kontrollinventering år 2009 berodde på att revisionsteamet inte kunde få lagerlistor i tid. Han har i ett senare yttrande uppgett att han ser till att kontrollinventering genomförs varje år och att han inte har någon förklaring till att så inte skedde per balansdagen den 30 april 2009.

RN gör följande bedömning.

Det finns inte några noteringar i dokumentationen om att A-son eller hans medarbetare inte kunde få lagerlistor i tid. Det framgår inte heller att man har gjort några försök att få fram underlag beträffande varulagret. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har försökt genomföra en godtagbar granskning av varulagret. RN drar av detta slutsatsen att han inte har gjort några godtagbara försök till sådan granskning.

Som framgått ovan anser RN att det inte är godtagbart att lämna en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ha försökt granska den aktuella posten. A-son har genom att underlåta detta åsidosatt god revisionssed.

3.6 Skulder till aktieägare

Möbelbolaget redovisade skulder till aktieägare om totalt 1,0 mnkr, varav 300 000 kr togs upp som långfristiga skulder och 712 000 kr som kortfristiga skulder. Underlag till dessa poster saknas helt i A-sons dokumentation. Han har förelagts att förklara dels hur han hade förvässat sig om att fördelning långfristiga respektive kortfristiga skulder var korrekt, dels varför han inte hade krävt reverser eller liknade bevis för att godta posterna, dels hur han hade förvässat sig om villkoren för lånen.

A-son har anfört följande.

Han godtog aktieägarens utfästelse om skuldposternas karaktär och villkoren för desamma. Aktieägaren, som även var styrelseledamot och företagsledare, hade genom sin ställning, utsaga

och signering på årsredovisningen vitsordat beloppen och fördelningen på långfristiga och kortfristiga skulder.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att det i A-sons dokumentation inte finns något som visar att han har begärt bekräftelse av posterna och villkoren för inlåningen eller att han fått del av någon utfästelse. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har granskat posterna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende har varit bristfällig. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete.

Vad beträffar de två bolag som avses i avsnitt 2 ovan har RN funnit att A-son inte har skaffat sig tillräcklig kunskap om bolagen och dess företrädare. I det ena av bolagen – där det förelegat särskilda risker vilka hade bort föranleda förhöjd aktsamhet och professionell skepticism – har han inte anpassat sin revisionsinsats efter dessa särskilda risker. I båda bolagen har han i sina revisionsberättelser anmärkt på att en fordran var osäker utan att ha gjort tillräckliga försök att få behövliga underlag. På motsvarande sätt har han i ett av bolagen anmärkt på en skuld utan att ha försökt skaffa sig underlag för sin bedömning. Han har därför, i fråga om båda bolagen, gjort uttalanden i revisionsberättelserna utan att ha vidtagit godtagbara revisionsåtgärder.

Beträffande de övriga fyra bolagen som har omfattats av RN:s granskning har A-son inte utfört någon godtagbar revision av vare sig viktiga rutiner eller väsentliga resultat- och balansposter. Hans granskningar har i flera fall varit så bristfälliga att han har saknat grund för att ta ställning till de reviderade bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att i tre av bolagen ändå tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar har han på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. I ett fjärde bolag har han varken till- eller avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Han har vidare brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen genom att vid revisionen av två av bolagen ta hjälp av en person som upprättat bokföring och årsredovisningar åt dessa bolag. I två fall har han åsatt sina revisionsberättelser felaktiga dateringar. Han har även underlåtit att anmärka på att källskatt inte innehållits och inte heller anmärkt på bristfällig hantering av skatter och avgifter. Slutligen har han i ett bolag gjort en bristfällig granskning av skulder till aktieägare.

A-son har genom sina 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 sex 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 finner RN att de brister som har framkommit är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

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

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