

FörvR: dom 2015-08-27, mål nr 6482-15 (ref)

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har i samband med A-sons ansökan om fortsatt auktorisation som revisor erhållit en underrättelse från Skatteverket avseende ett aktiebolag, nedan benämnt **assistansbolaget**. Underrättelsen har föranlett RN att förelägga A-son att till RN skicka in sin revisionsdokumentation för samtliga de räkenskapsår för vilka han har varit revisor i bolaget. Vidare har RN inhämtat hans revisionsdokumentation för ytterligare fem revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här **vagnbolaget**, **bruksbolaget**, **spikbolaget**, **restaurangbolaget** och **plåtbolaget**. Bolagens nettoomsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Assistansbolaget	2008-03-03–2009-06-30	6 706	852
Assistansbolaget	2009-07-01–2010-06-30	35 682	5 003
Assistansbolaget	2010-07-01–2011-06-30	69 262	14 817
Vagnbolaget	2011-05-01–2012-04-30	15 415	4 682
Bruksbolaget	2012	19 216	33 536
Spikbolaget	2012	370	8 887
Restaurangbolaget	2011-09-01–2012-08-31	8 185	1 873
Plåtbolaget	2012	34 787	12 534

Assistansbolagets bedrev assistansverksamhet i Sverige. Vagnbolaget bedrev butiksförsäljning av barnvagnar och övriga barnartiklar. Bruksbolaget bedrev tillverkning av fästelement. Denna verksamhet skulle överföras till spikbolaget. Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet och plåtbolaget tillverkade och sålde plåtdetaljer.

A-son avgav för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen utom beträffande assistansbolaget för räkenskapsåret 2009/10. För detta bolag och år anmärkte han på att fordringar om 2,0 mnkr var osäkra, att årsredovisningen var sent upprättad samt att skatter och avgifter inte var redovisade och betalda i tid. Han uppgav i sin revisionsberättelse att han inte tillstyrkte att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna eller förslaget till vinstdisposition.

Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som har börjat den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA).

Det innebär att RS gällde för revisionerna av assistansbolaget och att ISA gällde för övriga av RN granskade revisioner.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 informeras om underrättelsen från Skatteverket avseende assistansbolaget och i avsnitt 4 tas A-sons revisioner av detta bolag upp (med undantag för hanteringen av skatter och avgifter som behandlas i avsnitt 9). I avsnitt 5–7 behandlas A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansposter (exklusive assistansbolaget). I avsnitt 8 behandlas frågan om fortsatt drift och i avsnitt 9 granskningen av skatter och avgifter. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, 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 RN:s 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.

3 Underrättelse från Skatteverket – assistansbolaget

Skatteverket har underrättat RN om att myndigheten genomförde en revision hos assistansbolaget avseende perioden 1 juli 2009–29 februari 2012. Såvitt gäller räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 framgår följande av Skatteverkets underrättelse.

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

Bolaget hade under hela den granskade tiden valt att bokföra med s.k. öppna perioder, vilket innebar att det var möjligt att ändra i bokföringen utan att upprätta nya verifikationer. Justeringarna skedde då i ursprungsverifikationerna. För räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 var 53 respektive 45 procent av alla verifikationer ändrade. Mer än hälften av transaktionerna hade för år 2009/10 lagts till med mer än två månaders eftersläpning. För år 2010/11 hade mer än hälften av transaktionerna lagts till med mer än sex månaders eftersläpning. Det var inte för något av åren möjligt att med hjälp av bokföringen stämma av utbetalning och återbetalning av förskott eller utbetalning och amortering av lån.

Assistansbolaget betalade under de båda räkenskapsåren ut förskott avseende lön och bokförde utbetalningen som en fordran på tillgångskonton eller på ett kostnadskonto som benämndes "lönekoll". Underlag avseende bokförda förskott saknades eller var bristfälliga.

Under räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 bokförde bolaget även vissa utbetalningar som lån. Som underlag i bokföringen finns dels underlag från en bank där det framgick att överföring hade skett av pengar, dels reverser. Reverser finns dock inte för alla bokförda lån. Under räkenskapsåret 2010/11 bildades ett dotterbolag till assistansbolaget (nedan benämnt F&P). Den 30 juni 2011 bokades saldona avseende lån till anställda om till en koncernfordran på F&P. Detta innebar att låneverksamheten i assistansbolaget flyttades över till dotterbolaget. Av lånevillkoren mellan assistansbolaget och de anställda framgår att amortering och ränta skulle betalas genom ett avdrag på lön utbetalad från assistansbolaget. Det gick i flera fall inte att utifrån löneredovisning och övrig bokföring matcha ett löneavdrag mot det lån som avsågs. Avdrag på lön gjordes ibland från en annan person än den som stod som låntagare.

Assistansbolaget gjorde en sammanställning av alla tidredovisningar för månaden och utifrån den upprättades lönebesked i ett löneredovisningsprogram. Från löneprogrammet var det möjligt att skriva ut banklistor med uppgift om lönemottagare, kontonummer och belopp. De banklistor som har återfunnits saknade kontonummer för flertalet anställda.

Vid en polisutredning framkom att det fanns assistenter som enligt tidrapporter inlämnade till Försäkringskassan hade jobbat men inte hade utfört något verkligt arbete. Det framkom vidare att en stor del av dessa löner hade betalats ut till andra personer eller inte alls hade betalats ut.

A-son har uppgett följande.

Det är korrekt som Skatteverket har uppgett att det var möjligt att göra justeringar i ursprungsverifikationen. Det framgår dock av bokföringen när rättelserna var gjorda. Vad gäller förskott hade bolaget ett sidosystem för löner så det var enkelt att kontrollera vem som hade erhållit förskott. Betalning av skatter och avgifter hade skett på fulla lönen vid ordinarie löneutbetalningstillfälle. Lön enligt avtal hade betalats ut efter avdrag för erhållna förskott.

Lån och amorteringar gick att följa trots svårigheter. Vad gäller lånefordringarna hade dessa per balansdagen den 30 juni 2011 överförts till dotterbolaget, F&P. Eftersom lånefordringarna därmed hade omvandlats till en koncernfordran, hade det "saknats skäl att bedöma lånefordringarna" i revisionsberättelsen för assistansbolaget. Lånefordringarnas status i dotterbolaget "skulle ha blivit bedömda i samband med kommande bokslut" i detta bolag. Han hade inte kunnat konstatera förluster eller att reverserna var utan värde.

Skatteverkets bedömning att det hade förekommit ett antal osanna reverslån och falska fakturor kan mycket väl vara riktig. Reverslånen hade dock avsett reella lån fastän låntagaren tydligen visat sig vara en annan än den som hade uppgetts som låntagare enligt reversen. Amorteringar och räntor hade betalats och vid hans granskning saknades det skäl att misstänka att det hade uppgetts falska låntagare. Detsamma gäller de falska fakturor som enligt Skatteverket hade upptäckts vid verkets granskning.

Assistansbolagets ekonomichef tog över uppgiften att hantera bolagets löneredovisning från och med räkenskapsåret 2009/10. För detta år upptäcktes felaktigheter vid granskningen men samtliga fel självrättades av bolaget. Då löneredovisningen fortsatte att visa brister även för år 2010/11 bestämdes det att en av A-sons medarbetare skulle biträda anställda i bolaget för att allt skulle bli korrekt redovisat och inbetalt. Det gjordes rättelser och inbetalningar skedde till Skatteverket. Underlag fanns för utbetalning av löner men det framgick inte alltid vem som hade fått lönen. Vad slutligen gäller Skatteverkets uppgifter om omfattande brister i bokföringen är Skatteverkets bedömning felaktig.

4 Assistansbolaget

4.1 Räkenskapsåret 2008/09

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade några intäkter eller kostnader i assistansbolaget. Han har i ett arbetsprogram, rubricerat *Försäljning*, antecknat att all omsättning härrörde från Försäkringskassan och sattes in i bolagets konto hos en bank. Vidare har han i ett arbetsprogram rubricerat *Nettoomsättning* antecknat att han hade gjort kontroll mot underlag och kontoutdrag.

Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas om han följde upp att alla utbetalningar från Försäkringskassan som hade satts in på bolagets bankkonto också hade bokförts som intäkt. Det går inte heller att utläsa om han granskade de belopp som bolaget hade kostnadsfört som löner och sociala avgifter respektive övriga externa kostnader. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets resultaträkning.

A-son har uppgett följande.

Bolagets redovisning hanterades av en hos honom anställd redovisningskonsult. Han gjorde en analytisk granskning tillsammans med redovisningskonsulten och

företrädare för bolaget. Det fanns ingen anledning att ifrågasätta redovisningskonsultens kompetens eller bokföringen i bolaget. Han och konsulten gick löpande igenom bokföringen varför han förlitade sig på dennes arbete. Försäkringskassan och kommuner betalade ut ersättning direkt på bolagets bankkonto en gång i månaden och det fanns inga andra intäkter i bolaget.² Baserat på detta var hans slutsats att intäktsredovisningen var korrekt, eftersom bankkontot var avstämt på ett riktigt sätt.

Han förlitade sig på redovisningskonsultens klassificering av intäkter. Av huvudboken såg man att insättningar till största delen kom från Försäkringskassan. Även löneredovisningen sköttes av redovisningskonsulten och han bedömde därför att någon ytterligare granskning inte erfordrades.

Vad gäller posten Övriga externa kostnader gjordes en granskning av redovisningskonsulten vid bokföringen av underlagen. Han saknade anledning att ifrågasätta denna granskning.

RN gör följande bedömning.

A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina svar till RN gjort sannolikt att han genomförde någon godtagbar granskning av bolagets resultaträkning. RN drar mot den angivna bakgrunden slutsatsen att granskningen var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var så omfattande att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av assistansbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.2 Räkenskapsåret 2009/10

Resultaträkning

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade bolagets intäktsredovisning. Bolagets personalkostnader hade ökat från 5,4 mnkr år 2008/09 till 29,2 mnkr år 2009/10. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade vad bolaget hade kostnadsfört som löner och sociala avgifter. Det framgår inte heller av dokumentationen vilken grund han hade för att godta att posten *Övriga externa kostnader* togs upp till 4,7 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Verksamheten hade inte någon invecklad intäktssida eller kostnadssida. Han noterade felaktigt gjorda deklarationer och för sent inbetald skatt samt felaktigheter avseende löner m.m. och påpekade dessa brister i revisionsberättelsen. Vad gäller posten Övriga externa kostnader kunde hans revisionsmedarbetare efter genomgång av verifikationsmaterialet och granskning av detta samt genom analytisk granskning konstatera att det inte fanns något som gjorde att posten inte kunde godtas.

² Bolagets intäkter härrörde till största delen från Försäkringskassan och från vissa kommuner.

Det fanns inte några fler fel än att underlaget till utbetalningar till företagsledningen var ofullständigt. Dessa betalningar påfördes företagsledaren i efterhand genom rättelser. Detta var skälet till anmärkningen om skatter och avgifter. I stort sett samtliga intäkter betalades via bank och kom från Försäkringskassan, kommuner samt andra assistanssamordnare. Personalkostnader var inte korrekt redovisade i rätt tid.

Väsentliga balansposter

A-son har i sin revisionsberättelse bl.a. uppgett följande: ”Jag tillstyrker ej att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsen ansvarsfrihet för räkenskapsåret.” Han har i revisionsberättelsen vidare uppgett: ”Fordringar i storleksordningen 2 milj kan ej säkerställas.” Han har förelagts att förklara varför han i revisionsberättelsen inte förklarade skälen till att han inte kunde tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar samt vad han avsåg med uttrycket att fordringarna *ej kunde säkerställas*.

RN har i föreläggande till A-son konstaterat att det av hans dokumentation inte kan utläsas om han hade gjort några försök att utreda om redovisade fordringar på privatpersoner kunde tas upp till sina nominella belopp. Han har förelagts att kommentera denna RN:s iakttagelse.

Posten *Andra långfristiga fordringar* togs i årsredovisningen upp till totalt 2,8 mnkr.³ A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram i vilket han har antecknat att han hade rimlighetsbedömt mot föregående år, stämt av mot underlag och kommit fram till slutsatsen U.a.

På en bokslutsbilaga har det, under rubriken *Obligationer och andra värdepapper*, beträffande en post om 870 tkr antecknats namnet på ett bolag, här benämnt ChAB.⁴ Det finns inget i dokumentationen som visar om A-son utredde vad posten avsåg, innan han undertecknade sin revisionsberättelse för år 2009/10. Av hans dokumentation för nästföljande år framgår att en revisionsmedarbetare den 13 januari 2012 frågade företrädare för assistansbolaget hur många aktier assistansbolaget hade i ChAB. Bolaget uppgav att det inte var fråga om aktieinnehav utan att ett belopp om 870 tkr, via ChAB, hade förts över till Libanon för inköp av en lägenhet.

I posten *Andra långfristiga fordringar* ingick ytterligare 1,9 mnkr (se fotnot 3). Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utredde vilka av dessa fordringar som avsåg anställda och vilka som avsåg andra privatpersoner.

³ I posten *Andra långfristiga fordringar* ingick följande konton.

- konto 1330, Aktier, andelar, fastigheter intresseföretag, 970 tkr	(en ökning med 970 tkr)
- konto 1380, Andra långfristiga fordringar, 842 tkr	(en ökning med 505 tkr)
- konto 1381 Långfristiga reversfordringar, 857 tkr	(en ökning med 857 tkr)
- konto 1382 Långfristiga fordringar anställda, 148 tkr	(en ökning med 148 tkr)

⁴ Detta belopp redovisades på konto 1330 och ingick i posten *Andra långfristiga fordringar*.

Posten *Övriga fordringar* togs i årsredovisningen upp till totalt 829 tkr. A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram med granskningspåståenden. I detta har han antecknat att han hade rimlighetsbedömt mot föregående år och kommit fram till slutsatsen U.a. Han har förelagts att förklara hur denna rimlighetsbedömning kunde ske när posten närmast föregående balansdag togs upp till endast 154 tkr.

Som underlag till såväl posten *Andra långfristiga fordringar* som posten *Övriga fordringar* finns kopior på reverser avseende privatpersoner samt kopior av dokument från bank, benämnda *Transaktionsdetaljer*, som visar att överföringar av medel hade skett från bolaget till privatpersoner.

Såvitt framgår av dokumentationen hade bolaget fordringar på privatpersoner m.m. som sammantaget översteg de 2,0 mnkr, vars värde inte kunde säkerställas enligt vad A-son uttalade i revisionsberättelsen. Dessa har i årsredovisningen rubricerats dels som andra långfristiga fordringar, dels som övriga kortfristiga fordringar. A-son har förelagts att förklara hur han säkerställde det redovisade värdet av fordringar på privatpersoner *utöver* de 2,0 mnkr som han har angett som osäkra i sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Han anser att hans uttryck ”jag tillstyrker ej” har samma innebörd som ”avstyrker” men det är kanske en mindre bra formulering. Skälen till att han inte kunde tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna var att det fanns brister i den interna kontrollen, att underlagen var bristfälliga och att det fanns en osäkerhet avseende värdet av reverserna. Han hade kunnat lämna utförlig information om detta i revisionsberättelsen men det skulle leda till en omfattande skrivning. Han ansåg att den interna kontrollen i bolaget var mycket bristfällig med dåliga eller inte tillräckligt bra underlag. Han bedömde att det var tillräckligt med ett uttalande att han inte tillstyrkte. För år 2009/10 togs redovisningen över av assistansbolaget självt, varvid bristerna blev allvarligare och mer omfattande. Det fanns en osäkerhet beträffande fordringarna men han kunde inte konstatera att de var värdelösa. Fordringarna kunde ”ej säkerställas” avseende betalningsförmågan hos låntagarna trots att bolaget disponerade pengarna som låntagarna erhöll. Beloppens storlek var betydande, därav ställningstagandet.

Assistansbolaget hade reverser på låntagarna och betalning av dessa reverser skulle ske genom avdrag på lön. Några indikationer på att så inte gjordes fanns inte vid påskriftstillfället. Någon amortering eller några betalningar av räntor hade inte skett under år 2009/10. Granskningen av huruvida villkoren i reverserna var uppfyllda skedde genom diskussioner med företagsledningen. Osäkerheten beträffande värdet av reverserna bestod i de betalningsskyldigas betalningsförmåga och vad som hände om innehavarna skulle få betalningsproblem eller avlida. Det fanns inte några säkerheter för reverserna. Det belopp om 2,0 mnkr som han har angett i sin revisionsberättelse var inte någon exakt siffra utan en uppskattning utifrån det totala antalet reverser.

Posten *Långfristiga fordringar* togs upp till totalt 2,8 mnkr, varav 870 tkr avsåg ett lägenhetsköp i utlandet. I hans dokumentation finns underlag och reverser.

Vad gäller posten *Övriga kortfristiga fordringar* berodde förändringen mellan åren på löneförskott och förutbetalda kostnader. Han dokumenterade merparten av ökningen.

Den utländska lägenheten köptes efterföljande räkenskapsår så någon dokumentation fanns inte tillgänglig men företagsledningen var tillfrågad och förklarade vad pengarna hade använts till. Samtliga låntagare var anställda i bolaget. Det fanns inga indikationer på att fordringarna kunde betraktas som felaktiga eller värdelösa. Han gick igenom reverserna vad avsåg mottagare och belopp. Vidare kontrollerade han amortering och räntor och om villkoren i reverserna hade uppfyllts. Vid revisionsberättelsens undertecknande hade det inte uppkommit några förluster på de redovisade fordringarna. Han hade övervägt säkerheten i dessa fordringar. I hans dokumentation finns underlag i form av reverser och identitetskontroller samt uppgifter om amorteringar och räntor för de anställda.

A-son har förelagts att lämna RN uppgift om vilka amorteringar som hade skett och vilka räntor som hade betalats. RN har i ett föreläggande till A-son också noterat att det inte finns något i hans dokumentation som verifierar hans uppgifter om granskningar eller som visar om han hade gjort några överväganden.

A-son tillagt följande.

Posterna på tre av kontona avsåg löneförskott och inte lån. Beloppen understeg ”väsentlig post” om 500 tkr och det gjordes därför inte någon närmare granskning av posterna. Fordringar på två privatpersoner granskades genom att han tog kopior på lånereverser. Posterna understeg ”väsentlig post 500 tkr”. Vad gäller frågan om underlag till en lägenhet i utlandet får han hänvisa till dokumentation för efterföljande år, dvs. år 2010/11. Även köpeavtalet finns i dokumentationen för år 2010/11. Vid tidpunkten för undertecknandet av revisionsberättelsen för år 2009/10 fanns inte samma dokumentation tillgänglig men företagsledningen var tillfrågad och förklarade vad pengarna hade använts till.

Någon amortering eller betalning av räntor hade inte ägt rum utan det skedde först under nästkommande räkenskapsår. Nästföljande räkenskapsår vidtog bolaget åtgärder för att ”hålla ordning” på reverserna, bl.a. en sammanställning på en excellista.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Det är därför inte acceptabelt vare sig att godta en post eller att i revisionsberättelsen anmärka på en post utan att ha gjort några egentliga försök att få underlag rörande denna.

Som framgått ovan tillstyrkte A-son *inte* fastställande av assistansbolagets resultat- och balansräkningar och hänvisade därvid till osäkra fordringar på anställda om

2,0 mnkr samt till bristfällig intern kontroll. Hans uttalanden i revisionsberättelsen innebar samtidigt att han godtog existens och värde av övriga redovisade resultat- och balansposter. Av hans dokumentation framgår emellertid inte att han gjorde någon godtagbar granskning för att komma fram till dessa slutsatser eller till beloppet 2,0 mnkr. Han har inte heller genom sina yttranden gjort sannolikt att det verkligen förekom en sådan granskning. RN noterar i detta sammanhang att förekomsten av kopior av reverser och utbetalningsbesked i dokumentationen inte verifierar att några faktiska granskningsåtgärder hade skett. RN:s slutsats är, mot den angivna bakgrunden, att A-son inte genomförde någon godtagbar granskning av bolagets resultaträkning eller av väsentliga poster i balansräkningen och att han därmed inte heller hade grund för de uttalanden som han gjorde i revisionsberättelsen (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att ändå göra dessa uttalanden har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Räkenskapsåret 2010/11

Resultaträkning

A-son har på ett dokument, rubricerat *Försäljning*, antecknat att försäljningen motsvarade den assistansersättning som Försäkringskassan betalade ut till assistansberättigade personer. Vidare finns ett arbetsprogram, rubricerat *Nettoomsättning*, med granskningspåståenden.⁵ Han har vid påståendet Granskning av nummerserier antecknat att han hade ”kontrollerat kundfakturapärmen” och konstaterat att kundfakturorna satt i nummerordning. Han har i sin avrapportering till företagsledningen konstaterat att det förelåg regelbundna och stora avvikelser mellan reskontra och huvudbok.

Posten *Personalkostnader* togs upp till 54,3 mnkr och posten *Övriga externa kostnader* till 10,6 mnkr. A-son har vad gäller personalkostnader antecknat att han rimlighetsbedömde lönekostnaderna. Vad beträffar övriga externa kostnader har han antecknat att han slumpvis granskade tre verifikationer avseende konto 4610 (assistanstjänster till andra bolag).⁶ Av hans dokumentation kan inte utläsas om han i övrigt granskade några kostnadsposter.

A-son har uppgett följande.

Kunderna bestod till största delen av Försäkringskassan och kommuner som betalade ut ersättningar över bank. De omständigheterna att det inte förekom kontantförsäljning i bolaget och att det inte fanns några brister i nummerföljden avseende fakturorna indikerar att intäkterna var bokförda. Han gjorde enbart en analytisk granskning av bolagets personalkostnader och utifrån detta godtog han posten. Vad gäller posten *Övriga externa kostnader* godtog han denna, eftersom

⁵ Dessa påståenden är Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och kostnader mot föregående år, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot budget, Periodiseringskontroll, Granskning av nummerserier samt Periodisering av försäljningsintäkter.

⁶ Detta konto togs upp till totalt 2,4 mnkr för år 2010/11.

han och hans medarbetare löpande hade biträtt bolagets ekonomiavdelning med rådgivning och då fått en inblick i verifikationsmaterial m.m.

A-son har i efterhand till RN sänt in bl.a. kopior av några anställningsbevis och tidredovisningsrapporter samt vissa beslut av Försäkringskassan om assistansersättning. Han har uppgett att dessa handlingar var den grund han hade för att godta posten *Personalkostnader*.

Materiella anläggningstillgångar

Assistansbolaget tog i årsredovisningen för år 2010/11, under rubriken *Materiella anläggningstillgångar*, upp 2,8 mnkr som Andel i byggnad.⁷ A-son har i sin rapport till företagsledningen noterat att bolaget hade betalat 2,8 mnkr för en lägenhet i utlandet och att beloppet borde betraktas som en fordran på företagsledaren, eftersom bolaget inte var registrerat som ägare av fastigheten. Han har vidare antecknat följande: ”Kvarstår fordran vid bokslutstillfället ska beloppet redovisas som uttag i form av lön och avdragen skatt, beräknad till 50 % av löneunderlaget, varvid sociala avgifter tillkommer.”

I dokumentationen finns en handling, daterad den 30 april 2010, enligt vilket en privatperson (här benämnd RH) överlät en lägenhet i utlandet till assistansbolaget. Av avtalet framgår inte något belopp för överlåtelsen. Vidare finns ett inte undertecknat avtal på svenska enligt vilket RH hade förvärvat en lägenhet i utlandet, från ett byggföretag i utlandet. I A-sons dokumentation finns inte någon ursprunglig handling som visar från vilket dokument som översättningen hade skett. Det finns inte heller någon översättning av detta avtal utförd av auktoriserad translator eller motsvarande som styrker att översättningen var korrekt gjord. Det framgår inte heller om A-son reflekterade över varför lägenheten inte bokfördes redan för år 2009/10 mot bakgrund av att överlåtelsehandlingen från RH till assistansbolaget var daterad den 30 april 2010.

Av dokumentationen framgår att A-son frågade företagsledaren huruvida bolaget var registrerat som ägare till lägenheten. I dokumentationen finns dock inget som utvisar att han fick frågan besvarad.

Mot bakgrund av A-sons anteckningar i rapporten till företagsledningen har han förelagts att uppge varför han godtog att 2,8 mnkr togs upp som Andel i byggnad i årsredovisningen, att förklara vilken grund han hade för att acceptera att posten hade något värde samt att uppge varför han inte reflekterade över om det inte var fråga om lån till en privatperson.

⁷ Ingående balans på konto 1181 (pågående ny-, till- eller ombyggnad var noll kronor och utgående balans 2,8 mnkr. Ingående balans på konto 1330 (aktier, andelar fastigheter intresseföretag var 970 tkr (se avsnitt 5 ovan) och utgående balans noll kronor.

A-son har uppgett följande.

Han reflekterade över posten såtillvida att han begärde underlag rörande förvärvet av lägenheten. Han fick därvid underlag som visade att lägenheten var under uppförande och hade överlåtits på bolaget. Handlingar finns i dokumentationen avseende lägenhetsköpet. Han godtog posten, eftersom han ansåg att underlagen var godtagbara. Det fanns inte något belopp angivet i själva överlåtelsen men betalning hade skett för lägenheten enligt det avtal som finns i dokumentationen. Belopp fanns i avtalet på svenska men inte i överlåtelseavtalet.

Fordringar på ett nybildat dotterbolag

I posten *Kundfordringar* i årsredovisningen ingick en post om 4,0 mnkr (konto 1522, benämnd *Koncernfordran ATS F&P*). Av dokumentationen framgår att beloppet var en fordran på ett nybildat dotterbolag till assistansbolaget, här benämnt F&P. Av dokumentationen framgår vidare att den låneverksamhet till privatpersoner som hade bedrivits i assistansbolaget hade överförts till det nybildade dotterbolaget. A-son har i ett arbetsprogram rubricerat *Kundfordringar och försäljning* antecknat att koncernfordran avsåg utlåning till anställda, kunder och andra personer samt att underlag i form av intyg fanns till ”en del” transaktioner men att underlagen i andra fall endast bestod av bankkontoutdrag.⁸ Han har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta att en koncernfordran togs upp till 4,0 mnkr i årsredovisningen för år 2010/11 när han närmast föregående år ansåg att värdet av fordringarna på privatpersoner inte kunde ”säkerställas”. Han har vidare förelagts att förklara skillnaden mellan att assistansbolaget direkt hade fordringarna på anställda, jämfört med att dessa fordringar hade överförts till ett nybildat bolag, vars enda redovisade tillgång utgjordes av dessa fordringar. Han har slutligen förelagts att förklara varför han inte reflekterade över om dessa utbetalningar till anställda i stället utgjordes av löner.

I A-sons dokumentation finns kopior av reverser samt av banktransaktioner, benämnda *Transaktionsdetaljer*. Vidare finns en förteckning med namn på privatpersoner med uppgift om belopp avseende konton som avsåg såväl koncernfordringar som övriga kortfristiga fordringar.

A-son var vald revisor även i F&P och RN har därför begärt att få ta del av hans dokumentation för detta bolag avseende räkenskapsåret 2010/11.

A-son har uppgett följande.

Han lade inte upp några akter för F&P, eftersom någon revision inte hade påbörjats innan Ekobrottsmyndigheten tog hand om alla bokföringshandlingar. Syftet med F&P var att hantera samtliga reverser avseende personalen i assistansbolaget. Fordringarna var faktiska och inte värdelösa och det hade konstaterats över tid att lånen hade betalats tillbaka till bolaget. De anställda erhöll lön enligt avtal och någon förtäckt lön förekom inte. Orsaken till att assistansbolaget förde över dessa lån till

⁸ Anteckningen är daterad den 27 oktober 2011.

ett nybildat bolag var att omfattningen steg och att verksamheten blev annorlunda. Syftet var också att erhålla en bättre kontroll av efterlevnaden av avtalen. Han kunde inte konstatera att skada förelåg. Inte heller kunde han konstatera några förluster med anledning av utlåningen till anställda. Det fanns inte bokfört några förluster på obetalda reverser. Han förvissade sig om att inga förluster hade konstaterats genom att analytiskt granska resultaträkningen och huvudboken.

RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att det inte finns något i hans dokumentation som visar att han följde upp att lånen hade betalats tillbaka, än mindre att det inte förelåg förluster. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse, att förklara varför det förhållandet att det eventuellt inte förelåg förluster innebar att fordringarna kunde anses säkra, att uppge hur stor del av de osäkra fordringarna om 2,0 mnkr från år 2009/10 som hade betalats under år 2010/11 och att beskriva hur han hade förvissat sig om detta.

Det finns inte heller något i dokumentationen som visar om A-son hade utrett vilka enskilda poster som ingick i det totala beloppet om 4,0 mnkr. Han har förelagts att förklara på vilket sätt han hade utrett att lånen hade betalats tillbaka, att tillställa RN kopia av denna utredning och att förklara om de 2,0 mnkr som var osäkra per närmast föregående balansdag också ingick i beloppet 4,0 mnkr. Vidare har han åter förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta att assistansbolaget tog upp 4,0 mnkr i fordran på det nybildade dotterbolaget.

A-son har tillagt följande.

Samtliga reverser överfördes till det nybildade bolaget. De 2,0 mnkr, som han hade bedömt vara osäkra närmast föregående räkenskapsår, ingick i det totala beloppet om 4,0 mnkr. Beloppet bestod till största delen av gamla reverser men också av nya. Det var svårt att bedöma osäkerheten i fordringarna men han kunde inte konstatera att de var värdelösa. På grund härav godtog han posten. En genomgång av reverserna skedde tillsammans med hans revisionsmedarbetare och bolagets ekonomichef. Amortering gjordes i mindre omfattning och via löneavdrag vilket framgick av lönebesked. Amorteringar hade skett med totalt 890 tkr. Detta framgår av en excellista.

A-son har till RN sänt in en förteckning med namn och konton samt belopp i debet och kredit som han har benämnt excellista. Han har uppgett att denna togs fram för att ”hålla ordning på reverserna”.

Kundfordringar

I posten *Kundfordringar* i årsredovisningen ingick även konto 1510 (kundfordringar) som togs upp till 1,1 mnkr.⁹ A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram med granskningspåståenden, rubricerat Kundfordringar och försäljning. Han har bl.a. antecknat att han hade utfört ”slumpkontroll” av avstämning av reskontra mot huvudbok och att denna kontroll hade visat att det förekom

⁹ I posten Kundfordringar i årsredovisningen ingick konto 1510 (kundfordringar) med 1 066 tkr, konto 1514 (fordran på Försäkringskassan) med 80 tkr samt konto 1522 (koncernfordran F&P) med 4 044 tkr.

regelbundna och stora avvikelser. Mot bakgrund härav har han förelagts att förklara varför han godtog att kundfordringarna på konto 1510 togs upp till 1,1 mnkr.

A-son har i sina svar till RN uppgett att det fanns en reskontra som stämde överens med bokföringen. Vid löpande avstämningar uppkom stora differenser som därefter utreddes. En utredning företogs tillsammans med bolaget och de fel som fanns rättades. Hans medarbetare hade granskat posten och inget framkom som gjorde att han inte kunde godta det redovisade beloppet.

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som visar att rättelser hade skett.

RN gör följande bedömning.

Av A-son dokumentation går inte att utläsa att han genomförde några godtagbara granskningar av vare sig bolagets resultaträkning, materiella anläggningstillgångar, fordran på ett nybildat dotterbolag eller kundfordringar. Dessa poster var upptagna till väsentliga belopp. Att enbart kopiera reverser, utbetalningsbesked och en sammanställning över låntagare verifierar inte att några faktiska granskningar hade skett. A-son har inte heller genom sina allmänt hållna yttranden till RN förmått göra sannolikt att det skett godtagbara granskningar i de aktuella avseendena. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen var otillräcklig beträffande samtliga nämnda poster (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var så omfattande att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av assistansbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskning av intäktsredovisning (vagnbolaget, bruksbolaget, restaurangbolaget och plåtbolaget)

5.1 Vagnbolaget

Vagnbolagets nettoomsättning uppgick till 15,4 mnkr. A-son har i ett arbetsprogram med granskningspåståenden, rubricerat *Nettoomsättning*, antecknat att han bedömde att posten verkade rimligt redovisad.¹⁰ Han har under påståendet *Granskning av nummerserier* antecknat att dagsrapporter skrevs ut för varje arbetsdag.

A-sons dokumentation beträffande posten *Kassa och bank* består av ett arbetsprogram i vilket det enbart finns belopp angivna. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller om han på annat sätt granskade fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. Vidare finns ett dokument, rubricerat *Bedömning av intern kontroll på företagsnivå*, på vilket han har antecknat att kassarutinen hade varit bristfällig under året och att negativa kassor hade förekommit. Han har också antecknat att posten *Likvida medel* hade en hög risk. Av hans dokumentation kan

¹⁰ Påståendena är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, Periodiseringskontroll och Granskning av nummerserier.

inte utläsas om denna iakttagelse föranledde honom att göra någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning.

A-son har uppgett följande.

Han granskade intäktsredovisningen. All bokföring hade utförts av en redovisningskonsult, anställd på revisionsbyrån. Det fanns inga indikationer på felaktig intäktsredovisning. Avstämningar gjordes löpande. Kassahanteringen med kassaregister och bruttovinsten var "helt Ok". Samtliga kassakvitton finns i revisionsbyråns arkiv. Kassa och bank var inte någon väsentlig balanspost och det utfördes därför inte någon granskning av den posten. Det fanns inte heller någon indikation på brister i hanteringen.

Han genomför alltid sin granskning utifrån antagandet att intäktsredovisningen kan vara felaktig. En revisionsmedarbetare granskade dagsrapporter och dagsförsäljningar och konstaterade att allt var korrekt. Han förlitade sig på revisionsmedarbetarens och redovisningskonsultens arbete. Medarbetaren skulle granska dagskassar och rapporter men kopierade inte dagskasserapporterna. Redovisningskonsulten utförde det arbete som han skulle göra avseende intäktsredovisningen, vilket bl.a. innebar en kontroll av dagskasserapporter och underlag till dessa samt av att bokföring skedde på ett korrekt sätt. Dessutom gjorde han själv en bruttovinstberäkning. Han konstaterade brister men han gick därefter igenom dessa med redovisningskonsulten och bolaget och såg till att fel rättades. Eftersom saldot för posten *Kassa och bank* per balansdagen understeg det väsentlighetstal som han hade fastställt fanns det inte heller anledning att granska rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning.

5.2 Bruksbolaget

Bruksbolagets nettoomsättning uppgick till 19,2 mnkr. A-son har i ett arbetsprogram rubricerat *Nettoomsättning* antecknat att han stickprovsvis hade kontrollerat försäljningstransaktioner och har angett åtta verifikationsnummer. Han har förelagts att förklara hur hans stickprovskontroll kunde verifiera fullständigheten i intäktsredovisningen och att uppge vilken grund han hade för att godta den av bolaget redovisade nettoomsättningen.

A-son har uppgett följande.

Det mesta i bolaget faktureras till kund. Det fanns ingen problematik med att stämma av faktureringen. Bolaget hade en god intern kontroll, en noggrann och duktig ekonomichef och en väl fungerande organisation. Allt tydde på att intäktsredovisningen var korrekt. Det fanns inte heller något skatteskal eller andra skäl för företagsledningen att ha en felaktig intäktsredovisning. På grund härav kunde han minska ner granskningen men ändå göra stickprov för att bekräfta riktigheten.

Han hade tidigare granskat bolagets rutiner för avstämningar av check, reskontror m.m. men gjorde inte det varje år. Det framgår av redovisningen att bolaget hade en god intern kontroll. De åtta stickproven var en liten del av faktureringen men det

fanns ingen indikation på att nettoomsättningen skulle vara felaktig. Grunden för god intern kontroll är att man löpande kan följa bolagets resultat och ställning och för att göra det krävs att man löpande stämmer av samtliga balans- och resultatkonton. För det krävs en kunnig ekonomichef som i detta fall. Han hade granskat detta bolag i flera år och i samband med denna granskning konstaterat att man hade god intern kontroll i bolaget. Vid revisionen hade han använt transaktionsanalys som han anser fungerar utmärkt för detta ändamål.

5.3 Restaurangbolaget

Bolagets nettoomsättning uppgick till 8,2 mnkr. A-son har i ett arbetsprogram rubricerat *Nettoomsättning* antecknat ”kontantförsäljning OK” och att dagskasserapporter fanns för varje försäljningsdag. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller på annat sätt granskade fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

Dokumentationen avseende posten *Kassa och bank* består bl.a. av ett handskrivet dokument, benämnt *Dagskassarapport*, försett med en signatur och ett datum. Det framgår inte vad signaturen innebär. Inte heller kan det av dokumentationen utläsas om A-son hade förvässat sig om att de handskrivna beloppen var korrekta.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde en riskbedömning utifrån god revisionssed. Det fanns inget i underlagen beträffande kassahantering som antydde något fel på bruttovinst m.m. Bolagets intäktsredovisning granskades av honom själv samt ytterligare en anställd vid revisionsbyrån. Vid genomgången framkom inget som visade på några felaktigheter. Ett nytt godkänt kassaregister infördes under senare delen av år 2010. Dagskasserapporter fördes löpande med ingående och utgående saldo varje dag. Kopian i dokumentationen avsåg att dokumentera detta. Systemet med dagskasserapporter utgjorde grund för att godta kassahanteringen och intäktsredovisningen samt att inga onormala transaktioner upptäcktes på kassakontot i huvudboken. Någon fördelning på kontant- och kontokortsförsäljning gjordes inte.

En revisionsmedarbetare granskade kontantförsäljningen och underlag till denna. A-sons slutsats var att intäktsredovisningen var korrekt. Han hade dessutom en dialog med den på byrån anställde redovisningskonsulten om hantering av dagskasserapporter och underlag för dessa.

5.4 Plåtbolaget

A-son har i ett arbetsprogram, rubricerat *Kundfordringar och försäljning*, antecknat att all försäljning fakturerades och att detta medförde att samtliga intäkter redovisades. Han har vidare antecknat att han hade granskat tio fakturor mot huvudboken ”för moms och intäktsredovisningen” och inte funnit några avvikande poster. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken grund han hade för konstaterandet att all försäljning fakturerades eller hur han hade förvässat sig om att samtliga fakturor bokfördes.

A-sons dokumentation beträffande bolagets nettoomsättning består i övrigt av kontoutdrag, utskrivna den 4 juni 2013 avseende konto 3011 (försäljning momspliktig) och konto 2640 (ingående moms). På dessa har vissa verifikationsnummer gulmarkerats. Det framgår inte vad denna markering innebär. Inte heller har han antecknat några slutsatser från eventuell kontroll. Han har förelagts att förklara vilken granskning han gjorde utifrån kontoutdragen och varför eventuell granskning skedde efter det att han, den 31 maj 2013, hade avgett sin revisionsberättelse. Han har också förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett följande.

Han hade gjort en riskbedömning utifrån antagandet att bolaget hade en god intern kontroll samt utifrån det sätt på vilket intäkterna kom in till bolaget. Det framgår av verksamheten vilka produkter som såldes. Bolaget var underleverantör till ett bolag (här benämnt AC-bolaget). En medarbetare vid revisionsbyrån granskade intäktsredovisningen och gulmarkeringarna avser de poster som skulle granskas. Av någon anledning genomfördes inte denna granskning men man kunde ändå utifrån den omständigheten att bolaget hade en god intern kontroll och en väl fungerande ekonomifunktion säga att samtliga intäkter hade blivit redovisade. Vad gäller datum för kontoutdragen, den 4 juni 2013, har han ingen förklaring. Kontoutdraget borde varit utskrivet före revisionsberättelsens påskrift, den 31 maj 2013.

A-son har tillagt att han, genom utdrag ur huvudboken, kunde konstatera att fakturering hade skett till AC-bolaget m.m. Man kunde följa fakturanummer, det var det som var gulmarkerat på kontoutdraget.¹¹ Allt var således fakturerat. Han känner väl till företagsledaren och dennes kompetens inom redovisning. Denne följer löpande upp resultaten i sina bolag och för att göra det krävs god intern kontroll i bolaget.

A-son har i efterhand till RN sänt in åtta fakturakopior om totalt 23 tkr (exklusive mervärdesskatt).

5.5 RN:s bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han gjorde någon godtagbar granskning av intäktsredovisningen. Han har inte heller genom sina svar till RN gjort sannolikt att granskningen var tillräcklig. RN drar av detta slutsatsen att han inte för något av bolagen vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna godta bolagens intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte för något av bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

¹¹ RN noterar att detta kontoutdrag är utskrivet efter det att A-son hade daterat sin revisionsberättelse.

Som framgått ovan har A-son uppgett att han inte hade granskat vagnbolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning, eftersom saldot för posten *Kassa och bank* understeg hans väsentlighetstal. RN vill framhålla att det förhållandet att ett saldot per balansdagen understiger ett väsentlighetstal inte innebär att en revisor kan underlåta att granska viktiga rutiner, särskilt om revisorn, som i detta fall, hade konstaterat att den aktuella rutinen hade varit bristfällig under året.

6 Varulager (vagnbolaget och bruksbolaget)

6.1 Vagnbolaget

Posten *Varulager* togs i vagnbolaget upp till 3,4 mnkr (motsvarande 73 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram, rubricerat *Varulager*, med granskningspåståenden samt lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar.¹² Han har, efter påståendet *Priskontroll*, antecknat att det inte var möjligt att härleda inköpsfakturer mot lagerlistor p.g.a. att artikelbenämningarna inte stämde överens. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade vare sig priser eller existens. Han har i dokumentationen antecknat att posten syntes vara rimligt redovisad. Han har förelagts att förklara denna slutsats, att uppge om han närvarade vid lagerinventeringen och, om så inte var fallet, förklara varför det var ogörligt att närvara vid denna och att ange vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde.

A-son har uppgett att han vid ett flertal tillfällen besökte butiken och då kunde konstatera lagrets existens och värde. Dessutom gjorde han bransch- och bruttovinstjämförelser. Han hade svårt att ha synpunkter på lagervärdets storlek utifrån dessa åtgärder. Han hade tidigare närvarit vid inventering men inte för år 2011/12. En revisionsmedarbetare hade för år 2011/12 granskat lagerlistor och gjort priskontroller. Han hade utgått från hennes bedömning av lagervärdet och sin egen uppfattning om värdet på lagret. Han kommer inte ihåg skälet till att han inte närvarade vid lagerinventeringen.

A-son har i efterhand sänt in lagerlistor och prislister. På dessa dokument finns inga anteckningar.

6.2 Bruksbolaget

Posten *Varulager* togs i bruksbolaget upp till totalt 13,0 mnkr, vilket motsvarade 30 procent av balansomslutningen.¹³ A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram, rubricerat *Varulager*, med granskningspåståenden. I programmet har en medarbetare antecknat att lagerlistan för spik hade kontrollerats översiktligt samt att en annan medarbetare hade gjort stickprovskontroll av lagret per den 31 december 2012 och gjort kontrollräkningar av antalet artiklar. Enligt

¹² Granskningspåståendena är Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Nyckeltal, Översiktlig granskning av lagerlista, Inventeringsintyg, Lägsta värdets princip, Priskontroll, Inkuransbedömning/nedskrivningsbehov samt Försäkringsskydd.

¹³ Posten bestod av Råvaror och förnödenheter, som togs upp till 2 419 tkr, Varor under tillverkning som redovisades med 2 591 tkr, samt Färdiga varor och handelsvaror, som togs upp till 8 034 tkr.

anteckningarna utvisade denna kontroll inte några större avvikelser från inventeringslistan. Dokumentationen i denna del består av fyra handskrivna sidor med olika belopp antecknade vad avser antal av olika produkter. Det finns ingen tydlig koppling mellan dessa anteckningar och de lagerlistor som finns och som inte är försedda med några anteckningar. Vidare finns dokument benämnda lagervärdeslistor på vilka slutsummor är försedda med en signatur. Slutligen finns på ett dokument benämnt *Lagervärdering nyttillverkning färdigvarulager* hänvisning till en faktura vad avsåg grundpriset för en vara. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son, utöver vad som framgår av dessa anteckningar, hade gjort några granskningar av lagrets prissättning, vare sig av råvaror och förnödenheter, varor under tillverkning eller färdiga varor.

A-son har på en checklista antecknat att färdigvarulagret värderades enligt en kalkylmodell med en s.k. uppskattad värdering. Av hans dokumentation kan inte utläsas om denna modell gav ett rimligt anskaffningsvärde på färdigvarulagret eller om han hade följt upp att modellen faktiskt hade tillämpats för år 2012. Han har bl.a. förelagts att närmare beskriva modellen med ”uppskattad värdering”.

A-son har uppgett följande

Han själv och en anställd på hans revisionsbyrå närvarade vid inventeringen och gjorde stickprovskontroller samt kontroller av prissättning. Han såg inte några problem med lagervärdet som skulle föranleda en djupare granskning av värdet på lagret. Vad gäller färdigvarulagret hade samma värderingsmodell använts varje år sen före hans tid som revisor. Han hade inte haft anledning att ifrågasätta denna modell. Stickprovskontroll av färdigvarulagret hade gjorts varje år.

Det framgår av dokumentationen att granskning hade skett av lagrets existens, dels genom närvaro vid inventering, dels genom lagerlistor och fakturakopior samt granskning av prissättning. Det finns ett antal bilder tagna vid inventeringsbesök på bolaget. Kontrollen av färdigvarulagret innebar granskning av prissättning och existens. Han granskade även för år 2012 att modellen för värdering av färdigvarulager hade använts.

6.3 RN:s bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*, p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, p. 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*, p. 8.

Varulagret utgjorde en väsentlig balanspost i vagnbolaget. A-son skulle därför ha närvarat vid lagerinventeringen, om detta inte var praktiskt ogenomförbart.

Han har inte hävdat att detta inte var möjligt. De andra åtgärder som han har redogjort för var inte tillräckliga för att kompensera för hans utevaro vid inventeringen. Han hade därför inte tillräcklig grund för att bedöma varulagrets existens och värde i vagnbolaget.

RN finner att A-son varken genom sin dokumentation eller sina svar till RN gjort sannolikt att godtagbara kontroller hade skett av vare sig lagrets existens eller dess värde i bruksbolaget. RN:s slutsats är därför att lagergranskningen för detta bolag var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i de två här aktuella bolagen var bristerna i hans granskning så väsentliga att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Transaktioner med närstående (bruksbolaget och spikbolaget)

7.1 Försäljning av maskiner från bruksbolaget till spikbolaget

Enligt uppgift från A-son var bruksbolaget och ett norskt bolag helägda dotterbolag till ett bolag som här benämns BIAB. Vidare fanns ett närstående bolag, här benämnt spikbolaget, som till 100 procent ägdes av sonen till ägaren av BIAB.

Av den dokumentation för **bruksbolaget** som har tillställts RN framgår att bolaget under år 2011 hade sålt maskiner och inventarier till det då nybildade spikbolaget för 3,4 mnkr. Under år 2012 avyttrade bruksbolaget ytterligare maskiner och inventarier för 5,4 mnkr till samma bolag. A-son har i en rapport till företagsledningen konstaterat att värderingsintyg från extern part saknades. Han har i ett arbetsprogram, rubricerat *Andra långfristiga fordringar*, antecknat att maskinerna och inventarierna var helt avskrivna i bruksbolaget varför bruksbolaget höjde sitt resultat med 5,4 mnkr. Bolaget hade för år 2012 redovisat realisationsvinsten som *Övriga rörelseintäkter*. Beloppet 5,4 mnkr motsvarade 28 procent av bolagets totalt redovisade intäkter för detta år. Det finns inget i A-sons dokumentation för år 2012 som visar om han reflekterade över om denna transaktion med ett närstående bolag hade skett på marknadsmässiga villkor.

A-son har i en revisionsplan för **spikbolaget** antecknat att granskningen skulle inriktas mot köpet av inventarier från bruksbolaget. Inte heller av dokumentationen för spikbolaget kan utläsas om han gjorde några granskningar eller bedömningar av värdet med anledning av detta bolags förvärv av maskinerna. Spikbolagets enda egentliga tillgång var maskiner och inventarier, som per balansdagen den 31 december 2012 togs upp till 8,4 mnkr, vilket motsvarade 95 procent av spikbolagets balansomslutning.¹⁴ På ett arbetsprogram rubricerat *Maskiner och inventarier* har A-son antecknat följande: ”Vi har inte kunnat påvisa några fel på denna post.” A-son avgav en revisionsberättelse för spikbolaget som inte avvek från standardutformningen.

¹⁴ Det var dessa maskiner och inventarier som hade förvärvats från bruksbolaget.

A-son har uppgett följande.

Han reflekterade över frågan om värderingsintyg och förde en diskussion med företagsledaren. Svaret var att transaktionerna var en del av ett generationsskifte samt att värdet på dessa maskiner motsvarade en anskaffningskostnad på ca 20 mnkr varför försäljningsvärdena kunde anses rimliga. Maskinerna hade en lång ekonomisk livslängd. Det förelåg således en marknadsmässig bedömning av värdet av en produktionsanläggning utifrån vad det skulle kosta att köpa in ny utrustning. Någon extern värdering gick inte att få, eftersom det, enligt företagsledaren, inte fanns någon som kunde göra en riktig marknadsbedömning av dessa maskiner. Det faktum att han inte dokumenterade detta innebär inte att diskussioner inte fördes i denna fråga.

7.2 Bruksbolagets fordran på spikbolaget

Den totala köpeskillingen, 8,8 mnkr, togs i bruksbolagets årsredovisning för år 2012 upp som *Andra långfristiga fordringar* och avsåg spikbolaget. Posten motsvarade 26 procent av bruksbolagets balansomslutning per balansdagen den 31 december 2012. A-son har antecknat att pant eller annan säkerhet för fordran saknades.

Spikbolagets enda egentliga tillgång var det redovisade värdet av maskiner och inventarier. Bolagets resultat uppgick år 2011 till *minus* 17 tkr och år 2012 till 3 tkr. Spikbolaget hade ett registrerat aktiekapital om 50 tkr. Eget kapital i spikbolaget uppgick per balansdagen den 31 december 2011 till 33 tkr och per balansdagen den 31 december 2012 till 36 tkr.

Av A-son dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över om bruksbolagets fordran om 8,8 mnkr på spikbolaget kunde tas upp till sitt nominella belopp per balansdagen den 31 december 2012.

A-son har uppgett följande.

Syftet med transaktionen mellan bolagen var att spikbolaget skulle hantera produktionen av spik och att bruksbolaget skulle vara ett försäljningsbolag. Han godtog fordran till sitt nominella belopp, då syftet var att fakturera försäljning och inköp mellan bolagen. Verksamheten hann inte komma igång mellan bolagen på balansdagen, den 31 december 2012.

Vad avsåg försäljningspriset för maskinerna måste han tro på företagsledaren i denna fråga och det fanns inte några indicier på att priset inte var marknadsmässigt.

7.3 RN:s bedömning

En revisor ska enligt ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA*, p. 15 förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga

felaktigheter. I ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, bilaga 1 anges transaktioner med närstående som ett exempel på ett förhållande som möjliggör bedräglig finansiell rapportering. Det är därför särskilt angeläget att en revisor vid granskningen av transaktioner med närstående parter intar en professionellt skeptisk inställning.

Av ovanstående följer att A-son var skyldig att ägna den omfattande närstående-transaktionen räkenskapsåret 2012 särskild uppmärksamhet.

I dokumentationen finns emellertid ingenting som tyder på att han utökade sina granskningsinsatser eller på något annat sätt gjorde några särskilda överväganden med anledning av att bruksbolaget hade avyttrat maskiner och inventarier till det närstående bolaget, spikbolaget.

Resultatposten *Övriga intäkter* samt balansposten *Andra långfristiga fordringar* (på spikbolaget) var väsentliga i bruksbolaget. Vidare var posten *Maskiner och inventarier* mycket väsentlig i spikbolaget. Av A-son dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas att han utförde några godtagbara granskningar av posterna. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han vidtog åtgärder som var tillräckliga för att han skulle godta de redovisade värdena av dessa poster. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av posterna var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posterna var väsentliga i respektive bolag framstår bristerna i hans granskning som så omfattande att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av de två bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Fortsatt drift (vagnbolaget och bruksbolaget)

8.1 Vagnbolaget

A-son avgav den 31 oktober 2012 en revisionsberättelse för vagnbolaget vilken inte avvek från standardutformningen. Bolaget redovisade för år 2010/11 en vinst om 15 tkr och år 2011/12 en *förlust* om 566 tkr. Bolaget redovisade per balansdagen den 30 april 2011 ett eget kapital om 392 tkr och per balansdagen den 30 april 2012 ett eget kapital om *minus* 174 tkr. Vagnbolaget hade inte i sin årsredovisning kommenterat frågan om fortsatt drift.

A-son har i en rapport till företagsledningen, daterad den 26 oktober 2012, antecknat: ”Tveksamhet finns gällande fortsatt drift! Har företagsledningen lagt upp åtgärder och strategi för fortsatt verksamhet?” Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son fick något svar på frågan. Han har förelagts att redogöra för eventuella svar samt att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på avsaknaden av information i årsredovisningen avseende frågan om fortsatt drift, alternativt modifierade sin revisionsberättelse med avseende på denna fråga.

A-son har uppgett följande.

Han fick löpande information från bolagets redovisningskonsult om bolagets resultat och ställning. Han diskuterade lönsamheten tillsammans med konsulten och företrädare för bolaget och föreslog en rad åtgärder. Frågan om fortsatt drift är kontroversiell då den påverkar bolagets intressenter och kan påskynda en obeståndssituation.

8.2 Bruksbolaget

Bruksbolaget redovisade ett resultat om 21 tkr för år 2011 och 110 tkr för år 2012. Bruksbolaget skulle således ha redovisat betydande förluster för båda åren om bolaget inte hade kunnat redovisa de ovan nämnda realisationsvinsterna om 3,4 mnkr respektive 5,4 mnkr som hade uppkommit vid försäljning av maskiner till ett närliggande bolag. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över det faktum att bolagets egentliga verksamhet genererade betydande förluster och att det därmed förelåg risk för att det inte fanns förutsättningar för fortsatt drift. Han har förelagts att kommentera detta och att förklara varför han godtog principen om fortsatt drift i bruksbolaget.

A-son har i en rapport till företagsledningen konstaterat att bolaget hade brist på likviditet och att utnyttjad checkkredit uppgick till 7,1 mnkr av beviljad på 7,5 mnkr samt att bolaget på sikt kunde få betalningssvårigheter. Han har även antecknat att han inte kunde identifiera några indikationer på brist i företagets möjlighet att vara i drift fram till nästa bokslut. Han har på ett dokument rubricerat *Fortsatt drift* antecknat att bruksbolagets lån var under utredning av en bank och att banken eventuellt skulle kräva amorteringar samt att diskussioner fördes om en företagsrekonstruktion. Han har av RN förelagts att mera utförligt beskriva de diskussioner som fördes om företagsrekonstruktion samt att förklara varför denna hans information inte fick honom att ifrågasätta möjligheterna till fortsatt drift.

A-son har uppgett följande.

Verksamheten i Sverige hade genererat förluster under åren 2011 och 2012. Företagsledningen startade därför en utredning, eftersom man misstänkte att allting inte stod rätt till i ett norskt koncernbolag och att förlusterna till största delen hade uppstått i detta bolag. Han hade vid varje besök vidtalat företagsledningen om lönsamhetsproblemen, speciellt beträffande det norska bolaget. Han dokumenterade inte alla diskussioner som hade förts med företagsledningen avseende lönsamhetsproblem. Man hade i det norska bolaget manipulerat olika avtal, bland annat hyresavtal och ersättning till bolagets ledare. Det hade också skett flytt av kunder till konkurrenter m.m. Detta påverkade också bruksbolaget ”både volymmässigt och prismässigt”.

Han godtog antagandet om fortsatt drift med den vetskap som han hade om de brottsliga aktiviteter som hade förorsakat förluster i det norska bolaget. En företagsrekonstruktion var bara en del av diskussionen avseende bruksbolaget. Den uppkom efter det att banken hade sagt upp lån till betalning utan grund. Han hade påpekat svårigheterna om fortsatt drift, om företagsledningen inte hade påbörjat förändringarna i det norska koncernbolaget.

8.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkten 12 i samma ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt punkten 18 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats ska, enligt punkten 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt punkten 20 uttala sig med reservation eller enligt punkten 21 uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

A-sons dokumentation för vagnbolaget och bruksbolaget visar på förhållanden som gav honom anledning att överväga det riktiga i respektive företagslednings antagande om fortsatt drift, bl.a. problem med lönsamhet i båda bolagen och med likviditet i bruksbolaget. Han skulle därför för respektive styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagens förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sina revisionsberättelser särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta att vidta de nu angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

9 Skatter och avgifter

9.1 Assistansbolaget, räkenskapsåret 2008/09

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade assistansbolagets hantering av skatter och avgifter avseende räkenskapsåret 2008/09. Av ett kontoutdrag avseende konto 8423 (Ränta Skatteverket) framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor vid elva tillfällen under detta år.¹⁵ A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter.

¹⁵ Beloppen varierade mellan 115 kr och 804 kr.

A-son har uppgett att han analytiskt granskade hur bolaget hanterade skatter och avgifters genom att ta del av huvudboken för bolaget. Skattekontoutdragen hanterades av redovisningskonsulten som tillfrågades om hur bolaget skötte betalningar av skatter och avgifter. Han anser nu att han skulle ha anmärkt på för sent erlagda skatter och avgifter.

9.2 Assistansbolaget, räkenskapsåret 2010/11

A-son har i en rapport till företagsledningen angett att skatter och avgifter inte hade betalats in till Skatteverket i rätt tid och att skatteskulder under räkenskapsåret hade förts över till Kronofogdemyndigheten. Av ett skattekontoutdrag framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor samtliga månader under räkenskapsåret och att 233 tkr hade överförts till Kronofogdemyndigheten för indrivning.¹⁶ Han har förelagts att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har uppgett att samtliga skatter och avgifter var betalda per balansdagen utom sista uppbörden men att han nu anser att anmärkning borde ha gjorts.

9.3 Vagnbolaget

På ett arbetsprogram, rubricerat Förvaltning, har A-son antecknat att skatter och avgifter hade betalats för sent ett flertal gånger under året samt att skatteskulder hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Han har förelagts att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på denna bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har uppgett att hanteringen av skatter och avgifter var godtagbar, att deklarationer avlämnades i tid men att betalningarna inte fungerade på grund av likviditetsbrist. Han anser numera att han, i revisionsberättelsen, skulle ha anmärkt på bristerna

9.4 RN:s bedömning

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Som framgått ovan var A-son medveten om att assistansbolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid under räkenskapsåren 2008/09 och 2010/11. Han var också medveten om bristerna i detta hänseende beträffande vagnbolaget. Enligt RN:s uppfattning var de brister i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter så allvarliga att A-son skulle ha anmärkt på dessa i sina revisionsberättelser för här aktuella bolag och räkenskapsår. Genom att underlåta sådana anmärkningar har han åsidosatt god revisionssed.

¹⁶ Beloppen varierade mellan 2 312 kr och 7 395 kr.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de fem bolag som bedrev verksamhet utfört någon godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisning. För ett av dessa bolag har han för tre räkenskapsår inte heller utfört någon godtagbar granskning av väsentliga kostnadsposter. För fyra av bolagen har han inte heller utfört någon godtagbar granskning av väsentliga balansposter.¹⁷ Bristerna i granskningen av resultaträkningarna och balansräkningarna har varit så omfattande att han, för samtliga sex bolag, har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.¹⁸

Han har för ett av bolagen, beträffande ett av de aktuella räkenskapsåren, inte tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar med hänvisning till osäkerhet beträffande en väsentlig balanspost. Hans utredning av denna post har dock varit så bristfällig att han har saknat grund för detta ställningstagande.

I fråga om två av bolagen har han inte utfört någon godtagbar granskning av bolagens förmåga till fortsatt drift. För två av bolagen – och i fråga om det ena av dessa beträffande två räkenskapsår – har han inte heller anmärkt på bolagens bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har i nu angivna avseenden 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 av sex bolag och för ett av bolagen har RN:s granskning dessutom omfattat tre räkenskapsår. Vid granskningen – som alltså har avsett ett mycket omfattande material – har kunnat konstateras att A-sons revisionsarbete uppvisar så allvarliga och återkommande brister att det finns mycket starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en samlad bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att hans auktorisation som revisor bör 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 bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, redovisningsexperten Claes Norberg och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.

¹⁷ För assistansbolaget avser detta konstaterande räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11.

¹⁸ För assistansbolaget avser denna RN:s slutsats räkenskapsåren 2008/09 och 2010/11.