

D 32/07

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa godkända och auktoriserade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i sex aktieföretag i vilka A-son är vald revisor, nämligen i grossistbolaget (räkenskapsåret 2005), guldbolaget (räkenskapsåret 2005), maskinbolaget (räkenskapsåret 2005), klädbolaget (räkenskapsåret 2005), ridsportbolaget (räkenskapsåren den 4 mars 2004–31 december 2004 och 2005) samt restaurangbolaget (räkenskapsåren 2004 och 2005).

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, den 30 augusti 2006, 163 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Revisor A-son (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i revisionsbyrån.

2 A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

2.1 Revision och dokumentation

I A-sons dokumentation för de fyra förstnämnda bolagen ovan, dvs. för **grossistbolaget**, **guldbolaget**, **maskinbolaget** och **klädbolaget** finns dokument benämnda arbetsprogram. I dokumenten finns standardiserade frågor/påståenden för olika balansposter samt för förvaltning och slutkontroll. Signaturen X finns angiven på samtliga arbetsprogram för de fyra här nämnda bolagen. I programmen finns utrymme för att ange referenser till granskningsdokument. Denna möjlighet har inte i något fall använts av vare sig A-son eller hans medarbetare. Av dokumentationen kan inte för något bolag eller för någon revisionsåtgärd utläsas att A-son har kvalitetsgranskat de revisionsåtgärder som enligt arbetsprogrammen har utförts av X. Enda spår av A-son som vald revisor är hans namnteckningar på revisionsberättelserna.

På arbetsprogram benämnda **Slutkontrollista** har angetts endast Ja, Nej eller E/T efter olika frågor. Noteringar saknas helt. Det finns inget som verifierar att någon faktisk genomgång har skett av de frågor och påståenden som finns upptagna i arbetsprogrammet. Som exempel kan anges en fråga som besvarats med Ja nämligen den som avser Händelser efter räkenskapsårets slut. Av A-sons dokumentation kan dock inte utläsas att han eller hans revisionsmedarbetare beträffande något av de fyra bolagen har gjort någon uppföljning av händelser efter räkenskapsårets slut. På arbetsprogram avseende **Förvaltning** har angetts U.a. eller E/T efter samtliga frågor/påståenden. Av dokumentationen kan dock inte utläsas att någon egentlig förvaltningsrevision har utförts (frånsett skatter och avgifter). Slutligen kan konstateras att A-sons dokumentation beträffande samtliga fyra här nämnda bolag och beträffande flertalet balans- och resultatposter består av endast arbetsprogram med standardfrågor och med kommentarerna U.a., E/T, Ja eller Nej. Det finns beträffande flertalet poster inga dokument eller

anteckningar som verifierar att några kontroller faktiskt har utförts av vare sig resultat- eller balansposter.

Årsredovisningen för år 2005 avseende **grossistbolaget** är daterad den 24 april 2006 och A-sons revisionsberättelse den 28 april 2006. I arbetsprogrammen anges dock att merparten av kontrollerna har skett den 20 maj eller den 23 maj 2006 dvs. långt efter dateringen av revisionsberättelsen. Årsredovisningen för **maskinbolaget** för år 2005 är daterad den 25 april 2006 och A-sons revisionsberättelse den 27 april 2006. Såvitt framgår av arbetsprogrammen har dock kontrollerna skett den 30 april, den 3 maj och den 11 maj 2006.

RN har begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentation avseende **ridsportbolaget** för räkenskapsåren den 4 mars 2004–31 december 2004 och 2005. A-son har till RN insänt bolagets redovisningshandlingar (i original för år 2004) samt bokslutsbilagor. Däremot saknas såväl riskanalyser som revisionsplaner och övriga obligatoriska revisionsdokument. Av det till RN insända materialet kan inte för något av räkenskapsåren utläsas att några revisioner har genomförts av några resultat- eller balansposter eller att någon förvaltningsrevision har utförts.

Slutligen har RN begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentation avseende **restaurangbolaget** för räkenskapsåren 2004 och 2005. A-son har till RN insänt redovisningshandlingar och bokslutsbilagor. På vissa av dessa finns bockar eller en svårtydd signatur. För år 2004 finns dessutom en checklista (benämnd Revisionsrapport) med frågor besvarade med Ja eller Nej. I det material som tillställts RN saknas såväl riskanalyser som revisionsplaner och övriga obligatoriska revisionsdokument. Av det material som har inkommit till RN kan inte för något av åren utläsas att någon revision har utförts, förutom avstämningar av skatter och avgifter för år 2005.

A-son har anfört följande.

Under den aktuella perioden hade han en medarbetare som rapporterade till honom. Avsaknaden av A-sons egna noteringar innebär inte att han inte har granskat genomförda revisioner. Under våren 2006 införde revisionsbyrån ett revisionsprogram som hjälpmedel vid granskningen och man behärskade ännu inte programmet.

A-son har även uppgett att man tillämpat dokumentationstekniken att notera avvikelser, dvs. om granskningen inte leder fram till några särskilda iakttagelser kommenteras inte detta särskilt. Han har också anfört att det av byråns tidredovisning kan styrkas att viss tid lagts ner på granskningen. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet också tillagt att sjukdom negativt påverkade dokumentationen av den revision som utfördes år 2006. Vad gäller dateringen av dokumentationen i grossistbolaget och i maskinbolaget har A-son uppgett att på grund av tidsbrist så har inmatning i revisionsprogrammet av dokumentation och revisionsåtgärder skett i efterhand.

RN:s bedömning

En revisor skall enligt god revisionsred planera sitt revisionsarbete så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Vidare skall en kvalificerad revisor dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:3). Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen avges. Underlåtenhet att fullgöra

dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation genomgående är mycket bristfällig. Det kan av denna inte utläsas att A-son har utfört några egna revisionsåtgärder eller granskat kontroller utförda av en revisionsmedarbetare. Vidare har en stor del av A-sons dokumentation upprättats efter det att revisionsberättelserna har avgetts. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Som framgått ovan har A-son anfört att ovana vid revisionsprogram samt sjukdom har utgjort skäl till bristande dokumentation avseende de revisioner som utfördes under år 2006. RN vill framhålla att dessa omständigheter inte utgör några godtagbara skäl till bristfällig dokumentation och revision. Vidare kan konstateras att bristerna var minst lika allvarliga för de revisioner som utfördes under år 2005, beträffande ridsportbolaget och restaurangbolaget. Vad A-son har anfört föranleder därför ingen annan bedömning.

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

Med beaktande av vad som redovisats ovan övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

2.2 Datering

Årsredovisningen för **klädbolaget** för år 2005 är daterad den 15 februari 2006 och A-sons revisionsberättelse den 15 mars 2006. I arbetsprogrammen anges dock att samtliga kontroller har skett den 8, 9 och 10 maj 2006. A-son har uppgett att han i detta fall fick en ”färdig årsredovisning” från bolaget tillsammans med räkenskaperna vid granskningen. ”Det fanns inga skäl att ändra årsredovisningen varför datumen inte heller ändrades.”

RN:s bedömning

Av god revisionsreded följer att en revisionsberättelse skall dateras och undertecknas den dag revisionen avslutades.¹ RN konstaterar att det genom A-sons egna uppgifter samt övrigt material i ärendet är utrett att A-son har daterat sin revisionsberättelse i klädbolaget innan han hade avslutat sin granskning. A-son har härmed åsidosatt god revisionsreded.

3 A-sons revisionsarbete – speciella iakttagelser

¹ Se Revisionsstandard i Sverige RS 709, Revisionsberättelsen utformning i aktiebolag och andra företag, p. 23SE.

3.1 Grossistbolaget

Varulager har redovisats med 2,2 mnkr (48 procent av balansomslutningen). På en lagerlista, som revisionsbyrån den 26 april 2006 erhållit per fax från en redovisningsbyrå, har bl.a. antecknats att de varor som markerats på dokument har granskats och prickats mot lagret den 10 januari 2006. Av den markering med bockar som finns vid vissa varor framgår inte närmare hur denna granskning har skett eller vem som har utfört denna. Såvitt framgår av anteckningarna har denna kontroll skett endast av lagrets existens. Således finns inget som verifierar att någon kontroll har skett av lagrets prissättning.

Kundfordringar har redovisats med 1,4 mnkr och leverantörsskulder med 1,5 mnkr. A-sons dokumentation består av arbetsprogram och beträffande kundfordringar också av ett utdrag ur en kundreskontra. Vad gäller leverantörsskulder finns antecknat att bolaget inte använde sig av någon reskontra. Såvitt framgår av dokumentationen har inga kontroller skett av balansposterna, endast rimlighetsbedömningar. Inte heller kan utläsas att någon kontroll har skett av bolagets rutiner för inköp och försäljning.

I posten andra långfristiga skulder ingår en skuld om 96 000 kr som avser ett avbetalningsköp av en bil. I årsredovisningen anges att grossistbolaget inte hade vare sig några ställda säkerheter eller ansvarsförbindelser. Av den avstämning som gjorts av löner och sociala avgifter framgår att bolaget inte hade redovisat något förmånsvärde för bilinnehavet. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reflekterat över frågan om bilen utgjorde säkerhet för lånet eller om förmånsvärde borde redovisas.

A-son har anfört följande.

Att anteckningar avseende posten varulager har gjorts i efterhand, på lagerlistor som byrån erhöll först den 26 april 2006, berodde på att bolaget inte ”lämnade med lagerinventeringen” vid inlämnandet av räkenskaperna till byrån och att listor erhöles i efterhand via fax. Prissättningen har verifierats genom kontroll av inköpsfakturor mot inventeringen ”genom sedvanlig kontroll av verifikationer”. A-son har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att ”enligt vad som framkommit vid försök till kontroll” av lagret har konstaterats att detta bestod av kuranta varor och att prissättning kontrollerats mot följesedlar. Han har inte verifierat dessa tillkommande uppgifter med någon dokumentation.

A-son har vidare anfört att han utifrån huvudbok och reskontror har bedömt tillförlitligheten i kundfordringar och leverantörsskulder och bedömt den vara tillfredsställande. Någon kontroll av rutiner för inköp och försäljning har dock inte utförts.

Frågan om en nyinköpt bil utgjorde säkerhet för ett avbetalningslån ”missades” enligt A-son vid granskningen av årsredovisningen. Vad gäller eventuellt förmånsvärde för denna bil har A-son anfört att ”redovisaren påstår att den ej körts privat varför bilförmån ej skall utgå”.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt följande: ”Då väsentliga felaktigheter uppdagats, föreslår jag att tillsammans med redovisningskonsulten få rätta årsredovisningen för detta år och insända till Bolagsverket.”

3.2 Guldbolaget

Bolagets omsättning uppgick till 3,7 mnkr under år 2005 och dess balansomslutning till 3,0 mnkr per den 31 december 2005. Av A-sons dokumentation framgår att bolaget bedriver

butiksförsäljning av guld och smycken till privatpersoner. Rutinbeskrivningar saknas dock i det material som har tillställts RN. A-sons medarbetare har på en s.k. slutkontrollista svarat ”Ja” på frågan om det fanns rutinbeskrivningar för bl.a. inköpsrutin, försäljningsrutin, lagerrutin och kassarutin. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken grund medarbetaren hade vare sig för denna slutsats eller för alla övriga ”Ja” på slutkontrollistan. A-son har av RN ombetts att bifoga eventuella rutinbeskrivningar, uppge om registrering sker i kassaregister samt att ange när han senast (vid revisionsberättelsens avgivande den 14 juni 2006) hade granskat bolagets kassarutin samt bifoga dokumentation från eventuell granskning.

Färdiga varor och handelsvaror har redovisats med 2,7 mnkr (89 procent av balansomslutningen). På en checklista har antecknats bl. a. följande: ”Gick igenom inventeringen 2006-01-20 och jämförde listan med vad som fanns i butiken.” Det finns dock inget som verifierar att några kontroller har skett och därmed inte heller omfattning och inriktning på dessa. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och förklara varför eventuella kontroller inte har dokumenterats. Vidare har antecknats att det var ”svårt att få fram exakta anskaffningsvärden på respektive smycke” men att rimlighetsbedömningar hade skett. A-son har ombetts att förklara hur rimlighetsbedömningar kunde göras av anskaffningsvärden på smycken. Slutligen kan konstateras att besöket påstås ha skett den 20 januari 2006. Enligt en anteckning på en checklista skedde bolagets egen inventering den 18 januari 2006. Såvitt framgår av dokumentationen har ingen uppföljning skett av lagerrörelser under perioden från balansdagen och fram till tidpunkten för bolagets lagerinventering och inte heller från denna tidpunkt och fram till besöket från revisionsbyrån. På en checklista har fyra frågor om avgränsning besvarats med ”Ja”. Vilken grund som fanns för denna slutsats framgår dock inte.

A-son har anfört följande.

Det fanns inte några rutinbeskrivningar i guldbolaget och han har inte någon gång granskat bolagets kassarutin. Registrering av försäljning över disk skedde i kassaregister. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att bolaget ”enligt inkomna uppgifter” har införskaffat en ”godtagbar” kassaapparat samt förbättrat rutinerna. Han har tillagt följande: ”Jag har [på grund av sjukdom] inte lyckats överblicka allt som är önskvärt även ur min egen synpunkt sett. Jag skulle därför vilja föreslå ägarna en ny översyn av rutiner, kassahantering, inköpskontroll m.m.”

Vad gäller balansposten lager gjordes enligt A-son en helhetsbedömning av vad som upptagits på inventeringslistan och vad som fanns i butiken vid besöket. Lagret jämfördes även med föregående år och inköpsfakturer från december månad 2005 granskades. Sammantaget gav det att inventeringen ”rimligen stämde hyfsat” med vad som fanns i butik. Några större inköp gjordes inte under tiden mellan inventering och besök. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation och inte heller förklarat vilken grund han har för att uttala sig om butikens inköp. Han har i ett yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att det uppkom svårigheter att fastställa anskaffningsvärden för endast en mindre del av lagret beroende på att det saknades specifikationer där priser framgick på enskilda artiklar men att man då jämförde med bruttovinster för liknande produkter där det fanns ett konstaterat anskaffningsvärde. Dessa senare uppgifter, om en mindre del av lagret, styrks inte av de anteckningar som finns i A-sons dokumentation.

3.3 Maskinbolaget

Leverantörsskulder har redovisats med 1, 4 mnkr (65 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av arbetsprogram samt en förteckning över leverantörsskulder. Såvitt framgår av dokumentationen har inga kontroller skett av balansposten, endast rimlighetsbedömningar. Inte heller kan utläsas att någon kontroll skett av bolagets rutiner för vare sig inköp eller försäljning.

A-son har även i detta fall anfört att han utifrån huvudboken och reskontran bedömt tillförlitligheten i leverantörsskulder och funnit den vara tillfredsställande. Någon kontroll av rutiner för inköp och försäljning har dock inte utförts. A-son har i ett yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han konstaterat att flertalet leverantörsskulder var betalda vid revisionstidpunkten. Han har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

3.4 Klädbolaget

Av en verksamhetsbeskrivning framgår att bolaget bedrev butiksförsäljning av damkläder i två butiker och att försäljning skedde endast till privatpersoner och över disk. Rutinbeskrivningar saknas i A-sons dokumentation. A-sons medarbetare har på en slutkontrollista svarat "Ja" på frågan om beskrivning av rutiner och IT-system hade upprättats/uppdaterats. Av dokumentationen kan dock inte heller i detta fall utläsas vilken grund medarbetaren hade vare sig för denna slutsats eller för alla övriga "Ja" på slutkontrollistan. A-son har av RN ombetts att bifoga eventuella rutinbeskrivningar, uppge om registrering sker i kassaregister samt att uppge när han senast (vid revisionsberättelsens avgivande den 15 mars 2006) granskade bolagets kassarutin samt bifoga dokumentation från eventuell granskning.

Varulager har redovisats med 5,5 mnkr (93 procent av balansomslutningen). På en checklista, daterad den 10 maj 2006, har antecknats bl. a. följande: "Granskade inventeringen på plats 2006-01-04, poster om sammanlagt 587 940 kr, eller motsvarande ca 10 % av lagervärdet, granskades mot lagerlista." Enda dokumentation utgörs av några bockar på en lagerlista. Såvitt framgår av anteckningarna har en eventuell kontroll skett endast av lagrets existens. Således finns inget som verifierar att någon kontroll har skett av lagrets prissättning.

Leverantörsskulder har redovisats med 1,9 mnkr (32 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av arbetsprogram och bokslutsbilagor samt en förteckning över leverantörsskulder. Såvitt framgår av dokumentationen har ingen kontroll skett av balansposten, endast en rimlighetsbedömning. Inte heller kan utläsas att någon kontroll skett av bolagets rutiner för inköp och försäljning.

Av en fakturakopia framgår att klädbolaget hade fakturerat ett annat bolag (med liknande namn som klädbolaget) totalt 280 000 kr (exklusive moms) för år 2005. A-son var revisor även i detta senare bolag. På fakturan från klädbolaget anges endast att beloppet avsåg arvode gällande nedlagt arbete samt kostnader för klädbolaget för det andra bolagets räkning. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte närmare utrett vad denna faktura egentligen avsåg. Det kan tilläggas att utan denna faktura så hade klädbolaget visat ett negativt resultat för år 2005.

A-son har anfört följande.

Det finns inte några rutinbeskrivningar i klädbolaget och han har inte någon gång granskat bolagets kassarutin. Registrering av försäljning över disk sker i kassaregister. Vad gäller klädbolagets varulager har prissättningen verifierats genom kontroll av inköpsfakturer mot inventeringen "genom sedvanlig kontroll av verifikationer". A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. Vad beträffar leverantörsskulder säger han sig utifrån huvudboken och reskontror ha bedömt tillförlitligheten av denna post och ansett den vara

tillfredsställande. Någon kontroll av rutiner för inköp och försäljning har dock inte utförts. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att det finns en ”fullödig pärm” med beskrivningar av vidtagna åtgärder och att granskningen av bolaget på intet sätt var ”lättfärdig”.

3.5 RN:s bedömning

Posten varulager var väsentlig i grossistbolaget och mycket väsentlig i guldbolaget och i klädbolaget. Som framgått ovan har A-son antecknat att kontrollinventeringar gjorts av bolagens varulager. A-son har dock inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort troligt att han har utfört kontroller av respektive lagers prissättning. Härmed har han inte heller haft grund för att godta de redovisade lagervärdena. Eftersom posten varulager utgjorde den enda egentliga tillgången i såväl guldbolaget som i klädbolaget har A-son härmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar eller förslag till vinstdisposition. Genom att inte utföra granskningsarbetet enligt god revisions sed och genom att, trots de bristfälliga kontrollerna, ändå uttala sig som han gjort i sina revisionsberättelser för de två sistnämnda bolagen har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN konstaterar vidare att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han i de här aktuella bolagen har utfört några godtagbara revisionsåtgärder beträffande andra väsentliga tillgångs- och skuldposter, såsom kundfordringar och leverantörsskulder. A-son har härmed på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

I bolag som har en betydande kontantförsäljning kräver god revisions sed att revisorn granskar bolagets rutiner för hantering av likvida medel. RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han har utfört någon godtagbar granskning av vare sig guldbolagets eller klädbolagets rutiner för kontanthantering och registrering i kassaregister. A-son har härmed också i dessa fall på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

Slutligen har A-son i ett bolag (grossistbolaget) underlåtit att reflektera över dels eventuellt förmånsvärde för en bil, dels om denna utgjorde säkerhet för ett lån.

4 Aktiebolag med negativt eget kapital

4.1 Ridsportbolaget

Ridsportbolaget redovisade, per den 31 december 2004, varulager med 1,1 mnkr och goodwill med 846 600 kr (40 respektive 31 procent av balansomslutningen). Per den 31 december 2005 togs varulager upp till 1,3 mnkr och goodwill till 747 000 kr (50 respektive 28 procent av balansomslutningen). I det material som tillställts RN finns lagerlistor men inga handlingar alls angående goodwillposten. Inte heller kan utläsas att A-son för något av räkenskapsåren har utfört någon granskning av posten varulager eller gjort någon bedömning av goodwillposten. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son hade någon godtagbar grund för sin anmärkning om lagrets anskaffningsvärde (för år 2005).

A-son har uppgett att kommentaren avseende varulagret berodde på att en förälder till en av ägarna hade hävdade att ägarna fick betala ett överpris om ca 300 000 kr för ett föräldrat varulager. A-son har vidare anfört att han hade framfört krav på att kontrollbalansräkning skulle upprättas men att styrelsen inte hörsammat detta eller hävdade att situationen skulle förbättras.

Eget kapital i ridsportbolagets uppgick till minus 486 722 kr per den 31 december 2004. Detta var bolagets första räkenskapsår. Av förvaltningsberättelsen framgår inte huruvida någon

kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2004 uttalat bl.a. följande:

”Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Den ansamlade förlusten om kronor 586 722 har medfört att bolagets aktiekapital är förbrukat. Styrelsen har erinrats om aktiebolagslagens föreskrifter i 13 kap § 12 att upprätta kontrollbalansräkning och om att bolaget skall likvideras.

Med hänvisning till vad som anförts ovan avstyrker jag att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen. Jag godkänner att årets förlust, kr 586 722 balanseras i ny räkning samt tillstyrker att styrelseledamöterna beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Bolaget har övertagit ett befintligt varulager, i vilket det synes ha funnits en inkurans. Denna inkurans har köparna förbisett.

Bolagets räkenskaper har inte förts löpande, vilket står i strid med 5 kap. BFL.”

Av A-sons revisorspåteckning kan inte utläsas att hans revisionsberättelse avviker från standardutformningen. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken grund A-son hade för sitt uttalande om värdet av bolagets varulager.

Ridsportbolagets eget kapital uppgick till minus 471 339 kr per den 31 december 2005. Av förvaltningsberättelsen framgår inte huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. Däremot uppges att styrelsen var medveten om att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat och att styrelsen drev rörelsen vidare med personligt betalningsansvar. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2005 uttalat bl.a. följande:

”Anskaffningsvärdet för bolagets lager kan uppskattas till cirka 300 000 kr lägre än vad som tagits upp.

Årsredovisningen har därmed inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger inte en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Den ansamlade förlusten om kronor 571 339 har medfört att bolagets aktiekapital är förbrukat. Styrelsen har erinrats om aktiebolagslagens föreskrifter i 13 kap. § 12 att upprätta kontrollbalansräkning och om att bolaget skall likvideras.

Med hänvisning till vad som anförts ovan avstyrker jag att bolagsstämman disponerar förlusten och fastställer resultaträkningen och balansräkningen enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Jag tillstyrker att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

A-son har i sin revisorspåteckning informerat om att hans revisionsberättelse har lämnats ”med kommentarer”. Av A-sons dokumentation för åren 2004 och 2005 kan inte utläsas att han har ”erinrat” styrelsen om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning trots att detta anges i de två revisionsberättelserna.

4.2 Restaurangbolaget

Restaurangbolaget redovisade per den 31 december 2004 och 2005 goodwill med 442 000 kr respektive 338 000 kr (64 respektive 55 procent av balansomslutningen). I det material som har tillställts RN finns inga handlingar angående goodwillposten. Inte heller kan utläsas att A-son för något av räkenskapsåren har gjort någon bedömning av denna post. A-son har uppgett att uppskattat värde på restaurangbolaget torde vara mellan 1,5 mnkr och 1,9 mnkr. Vilken grund han har för denna bedömning framgår inte.

Restaurangbolagets eget kapital uppgick till minus 167 207 kr per den 1 januari 2004 och till minus 307 823 kr per den 31 december 2004. Av förvaltningsberättelsen framgår inte huruvida

någon kontrollbalansräkning hade upprättats. Däremot har uppgetts att styrelsen var medveten om att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat men drev rörelsen vidare med personligt betalningsansvar. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2004 uttalat bl.a. följande:

”Den ansamlade förlusten om kronor 412 823 har medfört att bolagets egna kapital är förbrukat. Styrelsen har erinrats om aktiebolagslagens föreskrifter i 13 kap § 12 att upprätta kontrollbalansräkning och om att bolaget skall likvideras.

Med hänvisning till vad som anförts ovan avstyrker jag att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Jag tillstyrker att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Av A-sons revisorspåteckning kan inte utläsas att hans revisionsberättelse avviker från standardutformningen.

Bolagets eget kapital uppgick till minus 371 649 kr per den 31 december 2005. Av förvaltningsberättelsen framgår inte huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. Däremot har uppgetts att styrelsen var medveten om att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat men drev rörelsen vidare med personligt betalningsansvar. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2005 uttalat bl.a. följande:

”Den ansamlade förlusten om kronor 479 649 har medfört att bolagets egna kapital är förbrukat. Styrelsen har erinrats om aktiebolagslagens föreskrifter i 13 kap § 12 att upprätta kontrollbalansräkning och om att bolaget skall likvideras.

Med hänvisning till vad som anförts ovan avstyrker jag att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Jag tillstyrker att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

A-son har i sin revisorspåteckning informerat om att hans revisionsberättelse hade lämnats ”med kommentarer”. Av A-sons dokumentation för åren 2004 och 2005 kan inte heller beträffande restaurangbolaget utläsas att han skulle ha ”erinrat” styrelsen om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning.

4.3 RN:s bedömning

Vad först gäller ridsportbolaget har A-son inte visat eller ens gjort troligt att han har haft grund för att godta de i årsredovisningarna för åren 2004 och 2005 upptagna värdena av vare sig varulager eller goodwillposter som tillsammans utgjorde en mycket väsentlig del av de i årsredovisningarna upptagna tillgångarna (72 procent respektive 78 procent av balansomslutningen). Han har inte heller i övrigt visat eller gjort troligt att han har utfört några egentliga revisionsåtgärder. Genom att trots avsaknaden av godtagbara revisioner göra uttalanden i sina revisionsberättelser har A-son på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller posten varulager i ridsportbolaget kan dessutom konstateras att A-sons enda grund för kommentaren om anskaffningsvärdet förefaller vara uppgift från en närstående till ägarna vilket inte är tillräckligt för en anmärkning i revisionsberättelsen. Oavsett detta gäller att A-sons anmärkning är felaktig eftersom lagrets anskaffningsvärde inte påverkades av om köparna eventuellt erlagt ett överpris för detta. Däremot borde informationen ha föranlett A-son att överväga om inte nedskrivning till nettoförsäljningsvärdet borde ske av posten varulager, enligt 4

kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har påtalat detta för bolagets styrelse. Han har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Som framgått ovan hade i restaurangbolaget goodwill tagits upp till betydande värden åren 2004 och 2005. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte gjort några överväganden beträffande denna post som utgjorde en mycket väsentlig del av de i årsredovisningarna upptagna tillgångarna (64 procent respektive 55 procent av balansomslutningen). RN konstaterar att A-son inte heller beträffande restaurangbolaget har visat eller gjort troligt att han i övrigt har utfört några egentliga revisionsåtgärder (förutom avstämningar av skatter och avgifter). Genom att trots avsaknaden av godtagbara revisioner göra uttalanden i sina revisionsberättelser har A-son också i detta fall på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionsred kräver, dels granska bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Revisorn skall, inom ramen för förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bl.a. på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen (2005:551).² Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt aktiebolagslagens likvidationsregler. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser för ovan angivna bolag och räkenskapsår ha anmärkt på att respektive styrelse inte hade upprättat kontrollbalansräkningar och låtit revisorn granska dessa. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionsred.

Som framgått ovan har A-son för de två här aktuella bolagen och räkenskapsåren avstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningar med hänvisning till att bolagens registrerade aktiekapital var förbrukat och att aktiebolagslagens regler om likvidation inte hade följts. RN finner att dessa förhållanden inte i sig utgör skäl för att avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Genom att på dessa grunder avstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred. Dessutom kan noteras att A-son för ridsportbolaget för år 2004 har tillstyrkt förslaget till vinstdisposition samtidigt som han avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar.

Som framgått ovan kan av A-sons revisorspåteckningar i årsredovisningarna för ridsportbolaget och restaurangbolaget avseende år 2004 inte utläsas att revisionsberättelserna avvek från standardutformningen. Enligt god revisionsred skall det av revisorspåteckningen på årsredovisningen framgå om en revisionsberättelse avviker från standardutformningen.³ A-son har också i denna fråga åsidosatt god revisionsred.

5 RN:s sammanfattande bedömning

A-sons dokumentation är genomgående mycket bristfällig. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagen visar RN:s utredning att A-son antingen inte har utfört några egentliga revisionsåtgärder eller att den granskning han påstår sig ha utfört inte kan ha gett honom tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma dessa posters värde. RN

² Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 3 och 30 §§ i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

³ Se Revisionsstandard i Sverige RS 709, Revisionsberättelsen utformning i aktiebolag och andra företag, p. 49SE.

konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han i något av de sex av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision. Han har härmed inte haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Vidare har A-son i flera fall underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats.

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Han har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är så allvarligt att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.