

KamR: Beslut att ej meddela PT, 2010-02-25, mål nr 1045-10

FörvR: Dom 2010-09-30, mål nr 22749-10

D 5/10

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har fått en rapport efter genomförd kvalitetskontroll från den kontrollant som myndigheten har anlitat. Av rapporten framgår det att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. De iakttagelser som kontrollanten har noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som kvalitetskontrollanten har rapporterat. RN:s utredning har omfattat de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **konditoribolaget** (räkenskapsåret 2007) och **sportbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007). Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare tre revisionsuppdrag, nämligen **tidningsbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008), **restaurangbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007) och **fritidsbolaget** (räkenskapsåret 2007). RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för dessa fem bolag. RN har även tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser, men inte revisionsdokumentation, för ytterligare två bolag; **gruvbolaget** (räkenskapsåren 1 mars 2006–31 december 2006 och 2007) och **konsultbolaget** (räkenskapsåret 2007). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 64 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i november 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman A-son Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har vid sin avrapportering till RN uppgett följande avseende A-sons revisionsarbete. För de två granskade uppdragen, **konditoribolaget** och **sportbolaget**, saknades de dokument som krävs enligt god revisionsred, bl.a. riskanalyser, revisionsplaner, granskningsprogram och oberoendeanalyser. Vidare saknades bl.a. en dokumenterad beskrivning av klienternas verksamhet samt en dokumenterad granskning av intern kontroll. Dokumenterad granskning saknades även beträffande flertalet väsentliga resultat- och balansposter. Det var enligt kontrollanten inte möjligt att fullständigt utläsa vad som hade granskats, hur granskning hade skett, när denna hade utförts eller vilka slutsatser som revisorn hade kommit fram till. Vad gäller konditoribolaget saknades anmärkning i revisionsberättelsen beträffande förekomsten av för sent betalda skatter och avgifter. Vad beträffar sportbolaget har A-son inte anmärkt i revisionsberättelsen på att årsredovisningen hade upprättats för sent.

A-son har som kommentar till kontrollantens rapport anfört att han nu försöker använda analysmodellen i skriftlig form och att han alltid gör planering och riskanalys även om detta inte är nedskrivet. Vad avser de revisionsberättelser som enligt kontrollanten skulle ha innehållit

anmärkningar, borde han ha uppmärksammat att han måste nämna dessa brister i revisionsberättelserna.

3 A-sons dokumentation och revisionsarbete samt RN:s utredning

För de tre revisionsuppdrag som RN har valt ut har A-son i efterhand, i december 2008, upprättat riskanalyser, revisionsplaner och oberoendeanalyser i ett revisionsprogram. Dokumenten är i samtliga fall upprättade efter att RN inledde disciplinärendet mot A-son och långt efter det att han har daterat sina revisionsberättelser för respektive bolag. A-son har till RN insänt årsredovisningar och revisionsberättelser för de här aktuella bolagen. Härutöver har han tillställt RN bokslutsbilagor samt redovisningshandlingar som krävs för att upprätta bokslut. För tre av bolagen var dokumenten osystematiskt inlagda i plastmappar.

I det material som A-son har skickat in till RN saknas genomgående handlingar som krävs enligt RS 230 Dokumentation och enligt god revisionssed. På vissa av dokumenten finns några kortfattade och svårsläsliga handskrivna anteckningar samt A-sons signatur. Vad denna signatur innebär framgår inte. Av det material som har inkommit till RN kan inte, för något av bolagen, utläsas om A-son har vidtagit några godtagbara revisionsåtgärder beträffande väsentliga resultat- och balansposter. A-son har förelagts att kommentera dessa RN:s iakttagelser och att, för vart och ett av de fem här aktuella bolagen, beskriva samtliga revisionsåtgärder. Utöver föreläggandet att för vart och ett av de fem bolagen beskriva sina revisionsåtgärder har RN i förelägganden till A-son ställt frågor inom speciella områden och för några av de här aktuella bolagen. Vidare har RN ställt frågor avseende de två bolag för vilka RN har tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser, men inte dokumentation.

A-son har anfört följande.

Planeringsdokument och oberoendeanalyser upprättades i samband med att hans dokumentation skulle ges in till RN. Detta framgår av dateringen och han har inte haft för avsikt att låta påskina att dokumenten skulle ha upprättats i samband med revisionerna. Han upprättade själv dokumenten i ett revisionsprogram som han har tagit med sig från den revisionsbyrå där han tidigare var verksam. Avsikten med att upprätta dessa dokument var att visa vilka bedömningar och analyser som han faktiskt gjorde i samband med revisionerna men som han då inte tecknade ner.

Hans revisionsåtgärder är i huvudsak följande. Han utför revisionerna utifrån de riskanalyser och revisionsplaner som har angetts ovan men han har tyvärr varit ”dålig med att dokumentera detta”. Även om analyserna och planerna inte upprättades skriftligt har han övervägt dessa och han har när som helst kunnat teckna ned dem. Detsamma gäller beträffande oberoendeanalyserna. Han träffar regelmässigt klienten eller redovisningskonsulten när han erhåller den preliminära årsredovisningen. Vid det mötet sker genomgång av de sista resultat- och balansrapporterna för räkenskapsåret. Revisionen utförs därefter på hans kontor eller hos redovisningskonsulten varvid han har tillgång till klientens räkenskapsmaterial. Han samlar underlag till balansräkningens samtliga poster samt granskar och värderar detta material. Han utför därvid en ”ingående substansgranskning”. Han behöver sällan göra några urval för sina kontroller utan granskar hela materialet. Exempel på revisionsåtgärder är att likvida medel kontrolleras mot uppgifter från bank och att kundfordringar kontrolleras mot betalningar och kundreskontra. Detsamma gäller leverantörsskulder. Vid genomgången av bolagens verifikationer, vilket även omfattar ett par månader in på det nya räkenskapsåret, kontrollerar han också upplupna intäkter och kostnader samt periodisering av kundfordringar och leverantörsskulder.

Vidare går han igenom resultaträkningen mot huvudboken, granskar ”udda poster” närmare samt gör jämförelser med tidigare år. Beträffande kassaredovisningen jämförs ”bokföringen stickprovsvis mot de dagliga kassaremsorna”. De bockar eller signaturer som görs i det granskade materialet betyder att han har granskat posten mot underlag och inte funnit anledning till anmärkning. Han för diskussioner med företaget som ett led i förvaltningsrevisionen. Vid problem diskuteras vilka åtgärder företagsledaren har vidtagit eller avser att vidta. Eftersom klienterna är relativt små finns det sällan förutsättningar för en mer ingående intern kontroll över verksamheten. Detta får kompenseras genom en mer ingående substansgranskning samt i viss mån en bedömning av kompetens hos och förtroende för ägaren och övrig personal. När han avlämnar en revisionsberättelse är han trygg med att ha gjort en revisionsinsats som säkerställer att årsredovisningen inte innehåller några väsentliga fel. Han har dock blivit sämre på att dokumentera sina revisionsinsatser men anser inte att detta har försämrat hans revisioner. Han avser att börja förbättra sin dokumentation.

RN gör följande bedömning.

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 och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation uppvisar mycket allvarliga brister. Den dokumentation som A-son har skickat till RN består till övervägande del av bokslutsbilagor.¹ På vissa av dokumenten finns några kortfattade handskrivna anteckningar samt A-sons signatur. Vad denna signatur innebär framgår inte. Således saknas dokumentation som visar omfattningen av A-sons granskning och av hans iakttagelser och bedömningar. Dokumentationen uppfyller därmed inte i något fall de krav som ställs i revisorslagen eller i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

RN:s utredning har baserats på det förhållandet att den dokumentation som A-son har presenterat inte visar att han har genomfört några godtagbara granskningsåtgärder beträffande väsentliga resultat- och balansposter i de fem bolagen. På grund av detta har RN förelagt A-son att redogöra för sitt revisionsarbete i bolagen, för att göra det möjligt för myndigheten att bilda

¹ Som framgått ovan har A-son dessutom till RN skickat några planeringsdokument och oberoendeanalyser som har upprättats efter det att RN inlett det här aktuella disciplinärendet.

sig en generell uppfattning om hans revisionsmetodik och omfattningen av hans granskning i de aktuella uppdragen.

På dessa generella frågor har A-son, som har framgått ovan, endast lämnat knapphändiga och allmänt hållna redogörelser för sin granskning i de aktuella uppdragen. Han har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. De uppgifter som A-son har lämnat till RN i den delen är inte sådana att han har gjort sannolikt att hans revision av de fem bolagen har haft en acceptabel inriktning och omfattning, eller att han har utfört godtagbara granskningsåtgärder beträffande väsentliga resultat- och balansposter. Redan utifrån RN:s iakttagelser av A-sons revisionsdokumentation och hans allmänna redogörelser för sitt revisionsarbete, finner RN således att han inte för något av dessa fem bolag har gjort sannolikt att har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar eller förslag till vinstdispositioner.

Utöver de generella frågorna om A-sons revisionsmetodik och revisionsarbete har RN ställt specifika frågor om vissa poster och frågor i de aktuella bolagen. Dessa poster och frågor är sådana som RN, utifrån de fem bolagens årsredovisningar och övriga handlingar i ärendet, och trots bristerna i A-sons dokumentation, har kunnat identifiera som väsentliga för en revisor att granska. Det som har framkommit rörande hans revisionsarbete i dessa delar behandlas nedan i avsnitten 4–10.

4 Kassarutiner och kontanthantering

I det material som A-son har skickat in till RN beträffande **konditoribolaget** finns inte någon beskrivning av bolagets rutiner för kontanthantering eller dess kassaregister. Det enda dokument som finns är en kassarapport daterad den 1 april 2008 som han erhöll per fax den 11 april 2008. Det finns inget som visar om A-son har gjort någon granskning av bolagets kassarutiner och kontanthantering för räkenskapsåret 2007. Inte heller kan utläsas om han i övrigt har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig.

Kontrollanten har beträffande **sportbolaget** anfört att bolaget inte hade upprättat någon kassaredovisning och att bolaget inte använde kontot för kassa. RN konstaterar att i det material som A-son har skickat in till RN finns inte någon beskrivning av bolagets rutiner för kontanthantering eller av dess kassaregister. Av materialet framgår inte om A-son har gjort någon granskning av bolagets kassarutiner och kontanthantering för räkenskapsåret 2006/07. Inte heller kan utläsas om A-son i övrigt har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN har förelagt honom att kommentera detta och att beskriva bolagets kassarutiner.

A-son har i den granskningsplan för **restaurangbolaget** som han har upprättat i efterhand antecknat att granskningen skulle inriktas mot bl.a. kassahantering. I det material som han har skickat in till RN finns dock inga anteckningar eller dokument som visar om någon granskning har skett av bolagets kontanthantering och kassarutiner. Inte heller framgår om A-son i övrigt har gjort några kontroller för att förvissa sig om intäktsredovisningen var tillförlitlig och fullständig.

Fritidsbolaget bedriver handel med sport- och fritidsartiklar varmed följer viss kontanthantering. Enligt redovisningen uppgick bolagets kontantkassa till 254 000 kr per balansdagen den 31 december 2007. I det material som A-son har skickat in till RN finns inte några handlingar som avser bolagets kontanthantering och kassarutiner.

A-son har anfört följande.

Vad gäller granskning av kassa och kontanthantering kartlägger han för varje kund kassarutinerna genom intervjuer och kontroller. Han kontrollerar stickprovsvis att kassarapporter avges dagligen och att dessa bokförs löpande. Vid besök inventerar han kassan och kontrollerar

att det som finns i kassan har redovisats korrekt. Vad beträffar bolagens intäktsredovisning analyserar han bruttovinsten och jämför den över åren. Han jämför även råvaru-/inköpskostnaderna i förhållande till intäkter. Han har vid sin granskning av konditoribolaget, sportbolaget, restaurangbolaget och fritidsbolaget inte funnit något som ”sticker ut” eller andra indikationer på att kassa- eller intäktsredovisningen inte skulle vara riktig.

I **konditoribolaget** inventerade han kassan, inklusive Rikskuponger, i samband med revisionen av räkenskapsåret 2006. Vid sin revision av räkenskapsåret 2007 bad han bolagets utomstående redovisningskonsult att per den 31 mars 2008 göra en kassainventering och fick av denne beskedet att bolaget hade ”allt i ordning”. Vad gäller **sportbolagets** kassahantering har bolaget en kassaredovisning i så måtto att det tas ut kassaremsor varje dag. Den dagliga kassabehållningen sätts omedelbart in på bank, varmed saldot på kassaremsorna bokförs direkt mot insättning bank. Han fann vid sin granskning inga indikationer på att kassa- eller intäktsredovisningen inte skulle vara korrekt. Vad beträffar **restaurangbolaget** får han hänvisa till sin generella redogörelse. **Fritidsbolaget** bedriver främst grossistverksamhet men kontantverksamhet i övrig verksamhet saknar inte betydelse. Han hade ingående diskussioner med ägaren som själv inte deltar i kontanthantering och som därmed själv har all anledning att ha kontroll över kontantkassorna. Ägaren hade möjlighet att via dator avläsa näst intill alla kassainslagningar ”i realtid” och gjorde egna kontroller utifrån denna information.

RN noterar att A-son inte i något fall har verifierat sina uppgifter med någon dokumentation och att han inte heller närmare har beskrivit någon granskning av bolagens kontantrutiner och kassahantering eller av deras intäktsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Samtliga fyra bolag bedrev verksamheter som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagens rutiner för intäktsredovisning och kontanthantering. A-son har i samband med sin revision inte dokumenterat någon sådan granskning. Han har inte heller genom de i denna del mycket kortfattade uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till RN eller genom det material som han har tillställt RN gjort sannolikt att han har granskat rutinerna för intäktsredovisning och kontanthantering. Dessa brister i hans granskning har inneburit att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisions sed.

Som har framgått ovan har A-son beträffande konditoribolaget anfört att han hade inventerat kassan i samband med sin revision för räkenskapsåret 2006 samt att han hade bitt ”bolagets utomstående redovisningskonsult” att göra en kassainventering per den 31 mars 2008 och av denne fått beskedet att bolaget hade ”allt i ordning”. RN konstaterar att en kassainventering en gång per år inte utgör någon tillräcklig granskning av ett bolags kontanthantering och kassarutiner. Det kan för övrigt noteras att eftersom redovisningskonsulten utgjorde en del av bolagets interna kontroll hade A-son inte utan egna kontroller kunnat förlita sig på dennes arbete. Detta faktum saknar dock betydelse för RN:s bedömning av hans revisionsinsats eftersom den utförda kontrollen, som har framgått ovan, i sig var otillräcklig.

5 Varulager

Sportbolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2006/07 till 8,5 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 augusti 2007 till 2,2 mnkr. Dess varulager redovisades

med 1,8 mnkr (motsvarande 82 % av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns några handskrivna inventeringslistor som beträffande flertalet produkter endast anger antal och inte några priser. Vid ett fåtal av produkterna finns en kryssmarkering och anteckningen "OK". Av dokumentationen kan inte utläsas vad markeringen innebär, vem som har gjort den eller när den har skett.

Posten varulager har i **restaurangbolaget** tagits upp till 66 000 kr (motsvarande 36 % av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns inte några handlingar eller någon notering beträffande denna post.

Posten varulager har i **fritidsbolaget** tagits upp till 7,2 mnkr (motsvarande 70 % av balansomslutningen). I det material som A-son har skickat in till RN finns ett antal lagerlistor. Vid ett fåtal poster har antecknats "OK". Av dokumentationen kan inte utläsas vad anteckningen avser, vem som har gjort den eller när den har skett. I den riskanalys som A-son har upprättat i efterhand, efter RN:s första föreläggande, har han antecknat att han har varit närvarande vid inventeringen "för att se metodik och noggrannhet". Han har på detta dokument även noterat att han har granskat prissättning och avklipp. Han har inte verifierat denna notering med någon dokumentation från den tidpunkt då granskningen genomfördes.

A-son har anfört följande.

Han var närvarande vid varulagerinventeringen i **sportbolaget** och gjorde då en "bedömning av metodiken" vid inventeringen. Han granskade existensen genom att stickprovsvis jämföra listor med vad som fysiskt fanns i lagret. Han jämförde därefter åsatta värden mot inpriser enligt leverantörsfakturor. Anteckningen OK innebär att han har gjort stickprov av "inventerade antal i delposter" utan att finna anledning till anmärkning. Vad gäller **restaurangbolagets** varulager intervjuade han företagsledaren om hur inventeringen hade utförts. Han besökte klienten relativt ofta och inspekterade därvid lagret översiktligt. Lagerlistorna i **fritidsbolaget** omfattar en hel pärm. Han granskade stickprovsvis denna pärm vad avser redovisade kvantiteter och priser samt jämförde med inköpsfakturor. De lagerlistor som finns i dokumentationen härrör från den inventering då han var närvarande. Ett "OK" på en lagerlista innebär att han har kontrollerat angiven kvantitet.

RN noterar att A-son inte har gett in något kompletterande material till RN till stöd för vad han har uppgett.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa att han har gjort några godtagbara kontroller av lagrets existens och värde i sportbolaget, restaurangbolaget och fritidsbolaget. Det går inte heller att dra några närmare slutsatser i detta avseende av de uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till RN. RN finner därför att A-son inte har gjort sannolikt att han har haft grund för att godta bolagens redovisade lagervärden. Posten varulager utgjorde en väsentlig tillgång för vart och ett av de tre bolagen varför även denna brist i hans granskning har inneburit att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionsd.

6 Översikt över bolagens utveckling samt händelser efter räkenskapsårets slut

I förvaltningsberättelserna för samtliga sju här aktuella bolag saknas en översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. För de fem bolag där RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation, finns det inget i de handlingar som han har skickat in som visar om han uppmärksammade denna brist eller påtalade att informationen skulle ha tagits in i

respektive förvaltningsberättelse. Vidare konstaterar RN att det av A-sons dokumentation inte för något av de fem bolagen kan utläsas om han följde upp vad som hade hänt efter utgången av respektive räkenskapsår och fram till dess att han undertecknade sina revisionsberättelser.

A-son har anfört att hans genomgång av verifikationer också omfattade några månader in på det nya räkenskapsåret. Han kontrollerade också upplupna intäkter och kostnader samt periodisering av kundfordringar och leverantörsskulder.

RN noterar att A-son inte har kommenterat utformningen av förvaltningsberättelserna och att han inte har gett in något kompletterande material till RN till stöd för vad han har uppgett.

RN gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Eftersom dessa uppgifter saknades, har det ankommit på A-son att påtala att sådan information skulle tas in i förvaltningsberättelserna. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut, ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han gjorde några uppföljningar av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Som har framgått ovan har A-son anfört att han utförde periodiseringskontroller. Att göra sådana kontroller för några månader efter räkenskapsårets slut är dock inte en sådan uppföljning som avses i RS 560. A-son har inte heller i övrigt gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

7 Skatter och avgifter

Konditoribolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2007 till 4,7 mnkr och dess balansomslutning per den 31 december 2007 till 806 000 kr. Kontrollanten har konstaterat att A-son har avgett en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen trots att skatter och avgifter vid flera tillfällen inte hade erlagts i rätt tid. I A-sons dokumentation finns ett kontoutdrag från Skatteverket för perioden 6 januari 2008–2 februari 2008. Av detta framgår att bolaget vid periodens ingång hade en skuld om ca 150 000 kr till Skatteverket och att ca 92 000 kr under perioden hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten.

Som har framgått ovan har A-son som svar på kontrollantens rapport uppgett att han borde ha uppmärksammat att han ”måste nämna” brister beträffande skatter och avgifter i revisionsberättelsen. Han har i ett yttrande till RN anfört att han vid revisionen uppmärksammade att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent och även diskuterade detta med företagsledaren. Vid tiden för revisionsberättelsens avgivande var dock förhållandena kända för Skatteverket och betalning hade skett efter betalningskrav från Kronofogdemyndigheten. Han trodde att han i den situationen inte längre behövde anmärka på förhållandena i sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av vissa särskilt angivna bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483). Av ett förarbetsuttalande till motsvarande bestämmelse i 1975 års aktiebolagslag framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt, vilket bl.a. innebär att de vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.²

En faktor av betydelse för om anmärkning i revisionsberättelsen ska ske i fall där skatt har betalats in för sent är självfallet felets storlek beloppsmässigt. Andra omständigheter att beakta är om ett fel framstår som ett enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser, vilket kan tyda på allvarliga brister i rutinerna eller i värsta fall oegentligheter. Även det förhållandet att en revisionsklient, som i något avseende inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter, vidtar rättelse kan inverka på bedömningen.

Som har framgått ovan har A-son uppgett att han hade uppmärksammat att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent men anfört att betalning hade skett vid tidpunkten för hans revision. RN finner dock, särskilt med hänsyn till beloppens storlek och till att skatteskulderna hade hunnit föras över till Kronofogdemyndigheten innan bolaget betalade, att den omständigheten att betalning har skett inte har befriat honom från sin skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på att konditoribolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter enligt nämnda lagrum i aktiebolagslagen. A-son har genom sin underlåtenhet åsidosatt god revisionssed.

8 Förutsättningar för fortsatt drift och negativt eget kapital

Restaurangbolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2006/07 till 2,8 mnkr och dess balansomslutning per den 31 augusti 2007 till 182 000 kr. Eget kapital uppgick till minus 29 569 kr per den 31 augusti 2006 och till minus 19 462 kr per den 31 augusti 2007. I förvaltningsberättelsen avseende räkenskapsåret 2006/07 finns ingen information om huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats eller om förutsättningarna för fortsatt drift. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006/07 angett följande: ”Med anledning av det redovisade kapitalet får jag fästa styrelsens uppmärksamhet på aktiebolagslagens regler om tvångslikvidation.” Av A-sons kortfattade handskrivna anteckningar kan inte utläsas om han har påtalat för styrelsen att kontrollbalansräkning skulle upprättas eller beaktat frågan om fortsatt drift. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte heller övervägt huruvida information beträffande frågan om fortsatt drift skulle tas in i förvaltningsberättelsen och kommenteras i revisionsberättelsen. RN har i en skrivelse till A-son efterfrågat kopior av bolagets senast upprättade kontrollbalansräkning (dvs. senast upprättad när A-son avgav sin revisionsberättelse den 21 februari 2008) och hans yttrande över denna.

Det egna kapitalet i **konsultbolaget** uppgick till minus 140 348 kr vid ingången av räkenskapsåret 2007 och till minus 157 034 kr per balansdagen den 31 december 2007. A-son har den 30 juni 2008 avgett en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen. RN har i en skrivelse till A-son efterfrågat kopior av bolagets senast upprättade kontrollbalansräkning och hans yttrande över denna. För det fall att någon kontrollbalansräkning

² Se prop. 1984/85:30 sid. 22.

inte har upprättats har A-son förelagts att förklara varför han inte har anmärkt på detta i sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Restaurangbolaget hade haft kapitalbrist under många år, långt innan han valdes till revisor. De som nu driver verksamheten har lyckats fortsätta driften och kunnat lösa finansiering bl.a. genom att anpassa sina uttag ur rörelsen. Det har inte funnits anledning att befara att inte så skulle ske även kommande räkenskapsår. Någon kontrollbalansräkning har enligt uppgift inte upprättats och verksamheten bedrivs under personligt ansvar. Förhållandena är uppenbara för den som läser årsredovisningen. Han har numera förstått att RN, när det gäller kapitalbrist, ”på senare tid ställt skärpta krav på en mera juridisk ansats i revisionsberättelsen”. Han vill dock understryka att han har uppmärksammat kapitalbristen och anmärkt på den i sin revisionsberättelse. **Konsultbolaget** har haft kapitalbrist sedan många år tillbaka. Någon kontrollbalansräkning har inte upprättats. Han borde ha anmärkt på dessa förhållanden i sin revisionsberättelse. Han anser dock att det finns vissa förmildrande omständigheter, nämligen att bolaget får anses vara vilande, att kapitalbristen uppenbart framgår av årsredovisningen och att skulderna i huvudsak består av lån från bolagets ägare.

RN gör följande bedömning.

Fortsatt drift

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Av RS 570 Fortsatt drift, p. 2, följer att en revisor vid sin revision ska överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt RS 570 p. 30 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift är riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn, se RS 570 p. 33 och 34.

I årsredovisningen för restaurangbolaget anges att den är upprättad enligt årsredovisningslagen. Av årsredovisningen kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Det registrerade aktiekapitalet var emellertid förbrukat sedan flera år tillbaka. Förhållandena har därmed varit sådana att det har funnits anledning för A-son att överväga dels det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades, dels om det fanns några väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet som det behövde upplysas om i årsredovisningen. Som framgått ovan har A-son uppgett att han har gjort vissa bedömningar. A-son har dock inte dokumenterat dessa bedömningar i samband med revisionen. Han har inte heller genom sina uppgifter till RN eller genom det material som han har tillställt RN gjort sannolikt att godtagbara bedömningar av detta slag verkligen har förekommit. Han har därmed inte heller gjort troligt att han hade grund för slutsatsen att det inte fanns någon väsentlig osäkerhetsfaktor. Genom denna brist i sin granskning har A-son åsidosatt god revisionssed.

Negativt eget kapital

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. En sådan anmärkning ska enligt god revisions sed även innehålla uppgifter om vari bristerna består.

I bolag som, liksom restaurangbolaget och konsultbolaget, befinner sig i en situation av kapitalbrist är det angeläget att revisorn noga följer rörelsens utveckling. Bland revisorns skyldigheter i krissituationer ingår bl.a. att inom ramen för förvaltningsrevisionen bedöma om styrelsen har fullgjort sina skyldigheter enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen. Restaurangbolagets och konsultbolagets eget kapital var negativt såväl vid ingången av respektive räkenskapsår som per balansdagarna den 31 augusti 2007 respektive den 31 december 2007. A-son har bekräftat att styrelserna för bolagen inte hade upprättat några kontrollbalansräkningar under de aktuella räkenskapsåren. Eftersom denna underlåtenhet var något som A-son hade att ta ställning till vid sin förvaltningsrevision skulle han i sina revisionsberättelser för de bolagen avseende räkenskapsåren 2006/07 respektive 2007 ha anmärkt på att bolagens styrelser inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast informera om styrelsens skyldigheter enligt aktiebolagslagen är inte detsamma som att anmärka på att dessa skyldigheter inte har uppfyllts. A-son har genom sin underlåtenhet åsidosatt god revisions sed.

Som har framgått ovan har A-son uppgett att han ”numera” har förstått att RN, när det gäller kapitalbrist, ”på senare tid ställt skärpta krav på en mera juridisk ansats i revisionsberättelsen”. RN vill mot den bakgrunden poängtera att nämnden under många år och i flera beslut i disciplinärenden har uttalat vad som åligger en revisor när en kontrollbalansräkning inte har upprättats.³ Det ankommer på godkända och auktoriserade revisorer att känna till och följa RN:s praxis.

9 Utdelningar

Tidningsbolaget är moderbolag i en koncern. Fritt eget kapital uppgick till 1,7 mnkr i koncernen och 1,1 mnkr i moderbolaget per balansdagen den 30 april 2008. Resultatet för räkenskapsåret 2007/08 uppgick till 130 000 kr i koncernen och till 109 000 kr i moderbolaget. Motsvarande resultatsiffror för närmast föregående räkenskapsår var 705 000 kr respektive 652 000 kr. I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08 föreslås en utdelning om 200 000 kr.

Fritidsbolagets fria egna kapital uppgick till 1,4 mnkr per balansdagen den 31 december 2007. Resultatet för räkenskapsåret 2006 uppgick till 374 000 kr och för räkenskapsåret 2007 till 195 000 kr. I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2007 föreslås en utdelning om 89 000 kr.

I A-sons dokumentation för de båda bolagen finns inte något motiverat yttrande från respektive styrelse med anledning av utdelningsförslagen. Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas om A-son har uppmärksammat frågan och efterfrågat sådana yttranden.

A-son har anfört följande.

Vid revisionerna av **tidningsbolaget** och av **fritidsbolaget** har han inte följt upp om respektive styrelse hade upprättat något yttrande enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen. Det har vad gäller tidningsbolaget varit uppenbart att det har funnits utrymme för föreslagna utdelningar. Aktieägarna råder över när handlingar ska läggas fram och om alla är överens kan ett yttrande av

³ Se exempelvis RN:s beslut den 20 november 2003 i ärendet dnr 2003-828, den 29 april 2004 i ärendet dnr 2004-314, den 8 december 2005 i ärende dnr 2005-1172, den 14 september 2006 i ärende dnr 2004-1630 och den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504. RN:s praxis finns tillgänglig på RN:s hemsida,

nämnt slag lämnas så sent som vid stämmans inledning. Det finns inte något lagligt krav på att yttrandet ska vara upprättat i sådan tid att revisorn hinner ta del av det innan revisionsberättelsen upprättas. Han har därmed inte haft grund för att kräva fram ett sådant yttrande och inte heller att anmärka på att yttrandet inte var upprättat. Han har däremot haft en diskussion med styrelsen i respektive bolag och därvid fått en muntlig motivering till vinstutdelningen.

RN gör följande bedömning.

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

RN:s utredning har visat att A-son inte har tagit del av några yttranden från bolagens styrelser över vinstutdelningarnas lovlighet i förhållande till försiktighetsregeln. Med hänsyn till att syftet med ett sådant yttrande bl.a. är att utgöra underlag för en efterhandsbedömning av vinstutdelningens riktighet, får det anses ha ankommit på A-son att, inom ramen för sin förvaltningsrevision, följa upp att yttranden fanns. Av A-sons svar till RN framgår att han inte reflekterade över detta regelverk och därmed inte heller påtalade för respektive styrelse vad som gäller. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisions sed.

10 Utformning av årsredovisningar och revisionsberättelser

Vid genomgången av bolagens årsredovisningar och A-sons revisionsberättelser har RN gjort följande iakttagelser som har föranlett RN att ifrågasätta om A-son har utfört sin granskning av årsredovisningarna och sin rapportering över dessa med tillräcklig omsorg.

Flera av A-sons revisionsberättelser är utformade enligt en äldre mall och inte enligt den utformning som anges i RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag.

A-sons revisionsberättelse för **konditoribolaget** för räkenskapsåret 2007 är daterad den 25 april 2007.

I not 4, förändring av eget kapital, i **restaurangbolagets** årsredovisning anges följande: ”Enligt 2007 års ordinarie årsstämmobeslut har 2004/05 års förlust överförs i ny räkning.” Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte reflekterat över att ett felaktigt räkenskapsår har angetts.

Gruvbolaget registrerades hos Bolagsverket den 1 mars 2006. I årsredovisningen för det första räkenskapsåret har angetts att räkenskapsåret omfattade perioden 1 mars 2006–31 december 2006. A-son har dock i sin revisionsberättelse angett att räkenskapsåret omfattade 1 januari 2006–31 december 2006. I förvaltningsberättelsen i gruvbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 anges att detta år var bolagets första räkenskapsår. I denna årsredovisning finns dock jämförelsesiffror för räkenskapsåret 1 mars 2006–31 december 2006. I årsredovisningen anges även att den avser räkenskapsåret 1 mars 2007–31 december 2007.

A-son har uppgett att han uppenbarligen har avgett några revisionsberättelser enligt en äldre mall vilket är ett förbiseende. Han har tillagt att övriga revisionsberättelser följer den aktuella

⁴ I 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen stadgas bl.a. att en värdeöverföring inte får äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital.

⁵ Prop. 2004/05:85, s. 388.

mallen och att skillnaden mellan den och den äldre mallen är mycket liten. Han har vidare anfört att det är uppenbart att årtalet i dateringen av revisionsberättelsen för **konditoribolaget** avseende räkenskapsåret 2007 ska vara 2008 och att detta är en felskrivning. I **restaurangbolagets** årsredovisning, not 4, har det skett en uppenbar felskrivning vid omnämmandet av föregående räkenskapsår. Sannolikt har detta "hängt kvar" från närmast föregående årsredovisning. År 2007 var **gruvbolagets** andra räkenskapsår och inte det första som felaktigt uppges i årsredovisningen. Han har inte uppmärksammat detta fel.

RN noterar att A-son inte har kommenterat de övriga bristerna.

RN gör följande bedömning.

Av RS 200 Mål och generella principer för en revision, punkt 4SE, framgår bl.a. att revisorn ska iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar. De etiska reglerna för detta ansvar avser bl.a. professionell kompetens och omsorg. RN finner att A-son genom alla de fel som har relaterats ovan inte har iakttagit den professionella omsorg som krävs enligt RS 200. Han har härmed åsidosatt god revisions sed.

11 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har kunnat konstatera ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation, flera av dessa mycket allvarliga. A-son har inte genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara revisioner av väsentliga resultat- och balansposter i något av de fem revisionsuppdrag som har ingått i RN:s granskning av hans revisionsdokumentation. Han har också underlåtit att granska viktiga rutiner. Som har framgått ovan gäller hans underlåtelser bl.a. kontanthantering och kassarutiner samt posten varulager. Dessa omständigheter innebär att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

Vidare har RN funnit att A-son inte i erforderlig grad har granskat händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har också i ett fall underlåtit att anmärka på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. I två bolag, med negativt eget kapital, har han i sina revisionsberättelser underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats och beträffande ett av bolagen inte reflekterat över den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Han har vidare underlåtit att följa upp huruvida motiverade yttranden till utdelningsförslag hade upprättats. Slutligen har han inte iakttagit professionell omsorg vid sin granskning av flera av bolagens årsredovisningar och vid utformningen av sina revisionsberättelser.

A-son har genom sina försummelser allvarligt 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 fem revisioner. Genomgående har dessa revisioner uppvisat sådana brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Härvid ska särskilt framhållas att han, såvitt avser samtliga dessa fem revisioner, har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Även i övrigt har RN funnit att hans revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister. Vid en sammantagen bedömning finner RN att de brister som har framkommit i förevarande fall, både genom RN:s kvalitetskontroll⁶ och vid RN:s utredning, är av så allvarligt slag att omständig-

⁶ RN:s kvalitetskontroll har utförts av en kontrollant som också genomför kvalitetskontroller åt FAR SRS.

heterna måste anses vara synnerligen försvårande. Hans godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

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

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

Avvikande mening av ledamoten Anita Österholm

Jag anser att huvudfrågan i disciplinärendet rör de genomgående allvarliga bristerna i A-sons dokumentation. Bevisbördan övergår därmed till revisorn att 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 kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Jag kan av dokumentationen i ärendet inte helt utesluta att de revisionsåtgärder som A-son har anfört också är genomförda på angivet sätt. På dessa grunder anser jag att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en varning.