

D 43/10

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till ett disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av hans revisioner i sju aktiebolag, nämligen i **R-bolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008), **S-bolaget** (räkenskapsåret 30 augusti 2006–31 december 2007), **T-bolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008), **A-bolaget** (räkenskapsåren 1 september 2005–31 augusti 2006, 1 september 2006–31 augusti 2007 och 1 september 2007–31 augusti 2008), **optikbolaget** (räkenskapsåret 2008), **entreprenadbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2007–30 juni 2008) och **musikbolaget** (räkenskapsåret 2008).

Enligt egen uppgift hade A-son 32 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i augusti 2009. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå AB (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

R-bolaget, S-bolaget, T-bolaget och A-bolaget har visst samband med varandra. A-sons revisionsuppdrag i dessa bolag behandlas nedan i avsnitt 2. Därefter behandlas hans revisionsinsatser i de övriga bolagen i avsnitt 3.

2 Revisionsuppdragen i R-bolaget, S-bolaget, T-bolaget och A-bolaget

2.1 Bakgrund

A-son valdes åren 2006 och 2007 till revisor i R-bolaget, S-bolaget, T-bolaget och A-bolaget. De fyra bolagen hade visst samband med varandra, bl. a. på så sätt att tre personer, här kallade CB, RG och VT, var ägare respektive styrelseledamöter i bolagen och företrädde bolagen i olika sammanhang. R-bolaget ägde dessutom A-bolaget. Som framgår av avsnitt 2.3.1 nedan förekom affärstransaktioner mellan de av CB ägda T-bolaget och R-bolaget. Redovisningen för T-bolaget och A-bolaget sköttes av en redovisningskonsult, i avsnitt 2 kallad redovisningskonsulten. Det var även denne som förmedlade revisionsuppdragen i R-bolaget och S-bolaget.

För två av bolagen, T-bolaget och A-bolaget, har A-son avgett revisionsberättelser. För de två andra bolagen, R-bolaget och S-bolaget, slutförde A-son däremot aldrig några revisioner. Efter det att hans revisionsuppdrag hade upphört, fick han kännedom om att det för dessa båda bolag hade ingetts revisionsberättelser till Bolagsverket på vilka hans namnteckning hade förfalskats.

2.2 Hantering av nya revisionsuppdrag m.m.

2.2.1 R-bolaget, räkenskapsåret 2007/08

RN har inhämtat R-bolagets årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 2005/07 och 2007/08 från Bolagsverket. I årsredovisningarna anges att bolaget bedrev byggnadstekniska konsultationer och uthyrning av maskiner och inventarier inom byggsektorn samt annan därmed förenlig verksamhet.

För räkenskapsåret 2005/07 lämnade bolagets dåvarande valde revisor en revisionsberättelse i maj 2007. För räkenskapsåret 2007/08 finns det en till Bolagsverket ingiven revisionsberättelse som är daterad den 29 augusti 2008 och försedd med A-sons namn. De båda revisionsberättelserna avviker inte från standardutformningen.

Av A-sons dokumentation, som består av kommunikation med Bolagsverket, bolaget och polisen, framgår följande. Han skrev till bolaget den 2 september 2008 och efterfrågade räkenskapsmaterial. Bolaget uppgav i ett svar den 6 september 2008 att sammanställning av verifikationer pågick. Därefter informerades A-son i ett nytt brev från bolaget den 22 september 2008 om att bolaget hade bytt revisor.

Vidare innehåller dokumentationen ett brev av den 16 oktober 2008 från A-son till Bolagsverket. I brevet uppgav han att han hade valts till revisor i R-bolaget under hösten 2007, att bolagsledningen inte hade informerat honom eller tillsänt honom några rapporter om bolagets verksamhet, att bolaget hade bytt ägare utan hans kännedom, att han genom en kollega uppmärksammades på den ovan nämnda revisionsberättelsen av den 29 augusti 2008, att denna "ej överensstämmer med [hans] utskrifter" samt att en polisanmälan hade gjorts. Dokumentationen innehåller även en polisanmälan rörande förfalskning av hans namnteckning på den aktuella revisionsberättelsen.

Dokumentationen innehåller inte någon information om bolaget, dess verksamhet, rutiner, styrelse eller ägare. Det finns inte heller något registreringsbevis. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon kontroll av bolaget innan han åtog sig uppdraget som revisor eller om han hade någon kontakt med föregående revisor. Inte heller framgår det om han hade någon kontakt med bolaget eller med redovisningskonsulten från hösten 2007 då han valdes till revisor och fram till den 2 september 2008 då han tillskrev bolaget och efterfrågade underlag för att kunna utföra revision. Han har av RN förelagts att kommentera samtliga dessa iakttagelser. Han har även förelagts att uppge vilka som var ägare till R-bolaget under den tid som han var vald revisor i bolaget.

A-son har anfört följande.

Redovisningskonsulten förmedlade uppdraget och uppgav att CB skulle ta över bolaget. A-son efterfrågade material från redovisningskonsulten, men denne uppgav att han inte hade någon kontakt med bolaget. Därefter efterlyste A-son handlingar direkt från bolaget och fick till svar att material skulle komma.

A-son har i ett första svar till RN uppgett att det var fråga om ett nybildat bolag och att någon tidigare revisor inte fanns. Efter det att RN uppmärksammat honom på att uppgiften inte var korrekt, har han uppgett att föregående revisor inte kunde "förmedla något" eftersom bolaget skulle ändra verksamhet.

Vad gäller årsredovisningen för år 2005/07 hade denna, enligt A-son, inte presenterats för honom, och han kände därför inte till att den hade undertecknats av RG. Det svar som han fick den 6 september 2008 var undertecknat av VT i dennes egenskap av verkställande direktör. Enligt de uppgifter han fick från redovisningskonsulten var CB ägare till bolaget.

2.2.2 S-bolaget, räkenskapsåret 2006/07

RN har inhämtat S-bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006/07 från Bolagsverket. Revisionsberättelsen är daterad den 6 maj 2008 och försedd med A-sons namn.

Den dokumentation som A-son har sänt in till RN utgörs endast av kommunikation med Bolagsverket och bolaget samt ett registreringsbevis, daterat den 30 augusti 2006, av vilket framgår att bolagets bildades den 1 mars 2006, att CB var styrelseledamot, att A-son var revisor samt att bolagets första räkenskapsår var 30 augusti 2006–31 augusti 2007. Det finns i övrigt

ingen information om bolaget eller dess verksamhet och rutiner. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon kontroll av bolaget innan han åtog sig uppdraget som revisor eller om han hade någon kontakt med bolaget från det att det registrerades i augusti 2006 fram till den 25 augusti 2008 då han i ett brev till styrelsen efterfrågade handlingar för revision av räkenskapsåret 2006/07. Han har förelagts att kommentera samtliga dessa iakttagelser.

I dokumentationen ingår ett brev daterat den 28 augusti 2008 till A-son från bolaget med besked om att bolaget hade entledigat honom och valt en annan revisor. Han har förelagts att till RN inge den redogörelse som han som revisor enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551) ska inge till Bolagsverket då ett revisionsuppdrag upphör i förtid.

A-son har anfört följande.

Han kontaktade redovisningskonsulten och dennes son för att få del av material för bolaget och för att få veta vem som hade kontakt med bolaget. Han fick då svaret att de inte hade med bolaget att göra. Han skrev därför ett brev till styrelsen den 25 augusti 2008. Enligt uppgift från redovisningskonsulten och styrelseledamoten CB skulle räkenskapsåret vara förlängt till och med den 31 december 2007. För att kontrollera denna uppgift bad han redovisningskonsulten om ett nytt registreringsbevis för bolaget. Han kontaktade däremot inte själv Bolagsverket.

Han har inte undertecknat någon revisionsberättelse för S-bolaget. Det förhållandet att hans namn finns på revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret beror att urkundsförfalskning hade ägt rum.

Han fick uppgift från Bolagsverket om att han hade avregistrerats som revisor i bolaget i september 2008. Därefter fick han vid två tillfällen under våren och sommaren 2009 information från Bolagsverket om att han åter hade registrerats som revisor i bolaget. Han meddelade då omgående Bolagsverket att han hade registrerats på felaktiga grunder. På grund av ”denna röra” lämnade han inte någon redogörelse enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen.

2.2.3 T-bolaget, räkenskapsåret 2007/08

RN har förelagt A-son att ge in sin grundakt för T-bolaget till myndigheten. Han har därvid gett in en registeruppgift från Bolagsverket, utskrivna den 7 december 2007, en aktiebok och en bolagsordning. Av den ingivna dokumentationen framgår att räkenskapsåret 2007/08 var hans första år som vald revisor i bolaget och att CB var styrelseledamot i bolaget.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon kontroll av bolaget innan han åtog sig uppdraget som revisor. Såvitt framgår av dokumentationen var hans första kontakt med bolaget den 2 september 2008 då han tillskrev bolaget och begärde handlingar för att kunna utföra revision av år 2007/08. Den 29 november 2008 lämnade han revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08. Den 1 december 2008, dvs. ett år efter det att han valdes till revisor i bolaget, undertecknade han en checklista benämnd ”Utvärdering av nytt uppdrag” varvid han antecknade att han accepterade att anta det nya uppdraget. Det finns dock i dokumentationen inget som visar vad han hade för grund för att besvara frågorna i checklisten.

Av dokumentationen framgår att A-son avregistrerades som revisor i bolaget i augusti 2009. RN har förelagt honom att inge sin redogörelse till Bolagsverket enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen.

A-son har anfört följande.

Han har inte fått mer material än det han har gett in till RN. Han valdes till revisor i bolaget i december 2007. Innan han valdes till revisor meddelade han redovisningskonsulten att han ville se handlingar från föregående år. Han fick dock inga handlingar innan han blev registrerad som revisor. Han hade inte någon kontakt med den föregående revisorn i bolaget. Det var redovisningskonsulten som anmälde honom som revisor och uppdraget som revisor upphörde

efter anmälan från styrelseledamoten. Han lämnade inte någon redogörelse enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen.

Han har i ett första svar till RN uppgett att redovisningskonsulten handhade den löpande redovisningen, utförde bokslutstransaktioner och upprättade årsredovisning. I ett andra svar har han emellertid uppgett att denne skötte endast konteringen.

2.2.4 A-bolaget, räkenskapsåren 2005/06, 2006/07 och 2007/08

RN har förelagt A-son att ge in sin grundakt för A-bolaget till myndigheten. Han har därvid gett in en registeruppgift från Bolagsverket, utskriven den 28 november 2007, en aktiebok och en bolagsordning från år 2004.

I en granskningsplan i dokumentationen för räkenskapsåret 2005/06 anges att detta var A-sons första år som revisor i bolaget. I oberoendeanalysen anges att redovisningskonsulten var konsult. På en checklista benämnd "Utvärdering av nytt uppdrag" har han antecknat att redovisningskonsulten "har kontroll över kunden."

A-son har anfört följande.

Vad gäller grundakten hade han från bolaget begärt överlåtelsehandlingar, lånehandlingar och övriga väsentliga handlingar samt även försökt få dessa av redovisningskonsulten. Eftersom ingen lämnade honom de begärda handlingarna, var grundakten "dålig". Redovisningskonsulten hade hand om den löpande redovisningen, utförde bokslutstransaktioner och upprättade årsredovisning.

Vad gäller eventuell kontakt med föregående revisor har A-son först endast uppgett att den föregående revisorn hade granskat en kontrollbalansräkning per den 20 januari 2006. Han har därefter, på direkt fråga från RN, uppgett att han var i kontakt med den föregående revisorn.

RN konstaterar att han inte har verifierat uppgiften om kontakt med den föregående revisorn med någon dokumentation.

2.2.5 RN:s bedömning

Generellt om dokumentation

De bedömningar som redovisas i detta beslut har gjorts med beaktande av följande.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behövs i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag

för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

Hantering av nya uppdrag

Av RS 510, Förstagångsrevisioner – ingående balanser, framgår att en revisor vid en förstagångsrevision ska vidta särskilda revisionsåtgärder och även införskaffa särskilda revisionsbevis. Bland annat följer av punkten 7SE att en revisor som har efterträtt en annan revisor ska ta kontakt med företrädaren. Den nye revisorn kan också skaffa sig revisionsbevis genom att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. Därigenom kan den nye revisorn skaffa sig information av stor betydelse för riskbedömningen och planeringen av sin revision. Det sagda innebär att en revisor ska, innan han eller hon accepterar ett uppdrag, skaffa sig en översiktlig kunskap dels om branschen, dels om företagets ägarförhållanden, ledning och drift samt bedöma om det går att inhämta tillräckligt mycket kunskap om verksamheten för att kunna genomföra revisionen.

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

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska framlägga en årsredovisning och en revisionsberättelse. Det åligger revisorn att följa upp att bolaget upprättar räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial inte föreläggs revisorn för revision så att ordinarie bolagsstämma kan hållas inom föreskriven tid, ska han eller hon i enlighet med god revisionssed uppmärksamma bolagets styrelse på dess skyldigheter i aktuellt avseende. Ifall muntliga påpekanden inte hörsammas, bör revisorn skriftligen erinra styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.¹

A-son har uppgett att han inte kontaktade den föregående revisorn i T-bolaget. Vad gäller R-bolaget har han först uppgett att någon föregående revisor inte fanns, och därefter, sedan RN påtalat att detta inte stämde, hävdade att den föregående revisorn inte hade något att förmedla. Beträffande A-bolaget har han uppgett att han kontaktade föregående revisor, men detta stöds inte av någon dokumentation. RN finner att A-son inte har gjort sannolikt att han kontaktade föregående revisor i R-bolaget och i A-bolaget. Genom att underlåta att kontakta föregående revisor i de tre här berörda bolagen har han åsidosatt god revisionssed.

RN:s utredning visar att A-son accepterade de aktuella revisionsuppdragen utan att dessförinnan ha skaffat sig någon närmare information om uppdragen. Sådan information skaffades inte heller efter det att han hade tillträtt som revisor. Beträffande A-bolaget och T-bolaget fick han inte de handlingar som han begärde att få. Han fick revisionsuppdraget i R-bolaget under hösten 2007 men tog inte kontakt med bolaget förrän i september 2008, då han efterfrågade handlingar för revisionen av räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008. I S-bolaget registrerades han som revisor i augusti 2006 men tog inte kontakt med bolaget förrän i augusti 2008, dvs. två år efteråt, då han efterfrågade handlingar för revisionen av räkenskapsåret 30 augusti 2006–31 december 2007. I T-bolaget valdes han till revisor i december 2007 men tog

¹ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531, referat D 25/00-01 i RN:s praxis.

första kontakten med bolaget i september 2008, då han bad att få handlingar för revisionen av räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008.

RN anser att A-son i nära anslutning till att han tillträdde revisionsuppdragen i de fyra i avsnittet berörda bolagen skulle ha tagit kontakt med bolagen för att informera sig om deras verksamhet och rutiner, bl.a. genom införskaffande av handlingar som belyste bolagens förhållanden, samt för att erinra styrelserna om deras ansvar. Han skulle därefter ha haft fortlöpande kontakter med bolagen för att kunna planera och genomföra revisionerna på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. RN konstaterar emellertid att det av A-sons dokumentation och yttranden till RN inte kan utläsas annat än att han brustit i dessa avseenden. I flera fall har han inte haft någon kontakt alls med bolagen förrän mycket lång tid efter det att han valdes till revisor. Genom sin passivitet i dessa avseenden har han åsidosatt god revisionsssed.

Redogörelse till Bolagsverket då revisionsuppdrag upphör i förtid

Enligt 9 kap. 22 § aktiebolagslagen upphör ett uppdrag som revisor i förtid om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra. Enligt 9 kap. 23 § samma lag ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat.

I ärendet har framkommit att A-son entledigades från uppdragen som vald revisor i S-bolaget och T-bolaget i förtid samt att respektive bolag hade anmält detta till Bolagsverket. A-son skulle därför ha gjort anmälan enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen till Bolagsverket beträffande dessa bolag och redogjort för sina iakttagelser. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionsssed.

2.3 Revisionernas genomförande

2.3.1 T-bolaget, räkenskapsåret 2007/08

Av bolagets årsredovisning framgår att verksamheten huvudsakligen bestod i maskinuthyrning. A-sons revisionsberättelse innehåller en anmärkning om att årsredovisningen var avgiven för sent. Därutöver avviker den inte från standardutformningen.

Samtliga arbetsprogram i dokumentationen innehåller standardpåståenden samt standardiserade frågor, besvarade med Ja, Nej eller ET (ej tillämpligt). Det finns i anslutning till dessa program inte några anteckningar som visar om det har skett några granskningar. Kundfordringar togs upp till 800 000 kr (motsvarande 45 procent av balansomslutningen). Av dokumentationen framgår inte om några granskningar hade skett av posten.

A-son har antecknat i dokumentationen att bolaget ägdes av den ovan nämnde CB samt att denne lånade in egna medel för ”snabba affärer”. Vid granskning av verifikationer noterade A-son att CB lånade in 500 000 kr till T-bolaget vid ett tillfälle och 450 000 kr vid ett annat tillfälle.

Av kortfattade handskrivna odaterade anteckningar i dokumentationen framgår att bolaget hyrde maskiner av det ovan omnämnda R-bolaget, som inte själv ägde några maskiner utan hyrde in dessa. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över transaktionerna mellan bolagen mot bakgrund av att det var fråga om affärshändelser mellan två bolag med persongemenskap. Inte heller kan det utläsas av dokumentationen om han reflekterade över huruvida det kunde vara fråga om penningtvätt eller ekonomisk brottslighet.

A-son har anfört följande.

Frågorna i checklistorna besvarades efter kontroller av olika poster. Han stämde av löner och avgifter mot huvudboken och gjorde en resultatanalys. Vidare granskade han kundfordringar mot verifikationer, utförde betalningskontroller samt granskade skatter och avgifter.

Vad gäller transaktionerna mellan T-bolaget och R-bolaget har A-son endast uppgett att R-bolaget förmedlade uthyrning av maskiner till T-bolaget som i sin tur hyrde ut dessa till ett tredje bolag. På RN:s fråga om eventuella överväganden om penningtvätt har han uppgett att han inte hade insyn i R-bolaget samt att det är svårt att bevisa att det skulle vara tecken på penningtvätt då två bolag gör affärer på detta sätt.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar inledningsvis att posten kundfordringar uppgick till ett väsentligt belopp och att det därför var angeläget att den granskades. A-son har emellertid inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom vad han har anfört i yttranden till RN, gjort sannolikt att han har utfört en godtagbar granskning av posten kundfordringar. Med hänsyn härtill finner RN att A-son därför inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

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

Som framgår av avsnitt 2.1 ovan ägdes både T-bolaget och R-bolaget av CB. Denne hade lånat in betydande medel till T-bolaget utan att det förelåg något synbart syfte med inlåningen. Merparten av T-bolagets inhyrningsverksamhet avsåg transaktioner med R-bolaget. T-bolagets affärsidé, att hyra in maskiner från detta närstående bolag och att hyra dessa vidare, framstår inte som uppenbar. A-son borde med hänsyn till dessa omständigheter ha granskat om de inhyrningar som, enligt fakturor, skedde från det närstående R-bolaget också motsvarades av faktiska vidareuthyrningar från T-bolaget eller om det endast var fråga om penningtransaktioner. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son gjort sådana kontroller eller ens reflekterat över denna fråga. Vidare anser RN anser att samtliga ovan nämnda omständigheter borde ha föranlett A-son att granska hur betalningar skedde mellan bolagen, exempelvis om det var fråga om kontanttransaktioner. Han borde också ha reflekterat över varför en stor del av bolagets transaktioner finansierades av CB, granskat transaktionerna på CB:s avräkningskonto samt följt upp varifrån medlen härrörde. Med hänsyn till de föreliggande omständigheterna finner RN även att A-son borde ha övervägt om T-bolagets verksamhet utgjorde penningtvätt. Genom att helt underlåta att agera på detta sätt har A-son åsidosatt god revisions sed.

2.3.2 A-bolaget, räkenskapsåren 2005/06, 2006/07 och 2007/08

Räkenskapsåret 2005/06

R-bolaget förvärvade A-bolaget den 30 augusti 2006. I samband med detta tillträdde A-son som revisor. Han avgav den 17 oktober 2006 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06 angavs att bolaget bedrev byggnadstekniska konsultationer, byggtreprenader, elinstallationer, riv- och anläggningsarbeten samt snickeriarbeten. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade några pågående projekt eller några avtal med kunder eller leverantörer. Han har förelagts att kommentera detta och att beskriva eventuella kontroller. Han har i efterhand till RN sänt in utdrag ur en huvudbok av vilket framgår att bolaget hade kundfordringar på ett annat bolag, här benämnt L-bolaget.

I årsredovisningen togs goodwill upp till 442 700 kr (motsvarande 39 procent av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns inget underlag som verifierar posten eller något som visar om han hade efterfrågat underlag till posten. Han har förelagts av RN att förklara på vilken grund han godtog postens existens och värde.

Av en notupplysning framgår att A-bolaget under räkenskapsåret 2005/06 hade förvärvat inventarier för 135 000 kr. Av en faktura, som är daterad i augusti 2006 och som ingår i dokumentationen, framgår att posten avsåg byggnadsställningar anskaffade från ett bolag, här benämnt M-bolaget.² Av dokumentationen kan inte utläsas om någon kontroll hade skett av denna post eller om något underlag hade efterfrågats. A-son har förelagts att kommentera detta och uppge hur han förvissade sig om att inventarierna faktiskt existerade.

A-son har anfört följande.

Bolaget utförde elinstallationer i Ukraina som underentreprenör till L-bolaget. Goodwillposten avsåg förvärv av rörelse, och bolagets föregående revisor hade godkänt posten. Han efterfrågade avtal och underlag men fick inte några handlingar. Vad gäller inventarierna skulle bolagets nya verksamhet vara uthyrning av byggnadsmaterial enligt en upplysning som han hade fått. Han fick bekräftelse på att inventarierna existerade.

A-son har inte uppgett från vem han fick bekräftelse på att inventarierna existerade.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller goodwill och inventarier konstaterar RN att A-son varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att han efterfrågade några avtal eller underlag eller fick någon bekräftelse beträffande inventarierna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av dessa poster varit otillräcklig. Posterna har varit väsentliga och han har därför inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

Räkenskapsåret 2006/07

I A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07 togs övriga kortfristiga fordringar upp till 208 000 kr. Detta utgjorde bolagets hela balansomslutning. A-son lämnade den 2 april 2008 en revisionsberättelse i vilken han uttalade följande: "I balansräkningen upptagen övriga fordringar som är osäkra. Jag avstyrker att årsstämman fastställer resultat- och balansräkningen, samt disponerar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen." Vidare anmärkte han på att årsredovisningen hade avgetts för sent. I övrigt avvek revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

Av dokumentationen framgår att ovan nämnda fordran om 208 000 kr avsåg en rörelseöverlåtelse. Det framgår inte av dokumentationen om A-son hade någon kontakt med vare sig redovisningskonsulten eller bolagets styrelse rörande fordringsposten. Det kan inte utläsas om han efterfrågade några handlingar avseende försäljningen eller om han på annat sätt försökte

² Av uppgifter från Bolagsverket framgår att senast upprättad årsredovisning för M-bolaget avsåg år 2005 och att den var undertecknad av RG. Därefter har bolaget saknat såväl styrelse som revisor.

bedöma om fordran hade något värde innan revisionsberättelsen lämnades. Han har förelagts att kommentera detta och förklara varför han ansåg att fordran var osäker.

I årsredovisningen anges samma verksamhet som föregående år. Enligt årsredovisningen hade inte bolaget några anställda. A-son har i sin dokumentation antecknat att hela inkråmet hade avyttrats och att bolaget saknade grund för fortsatt verksamhet. Information om detta saknas i förvaltningsberättelsen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son hade påtalat eller ens uppmärksammat denna brist.

Av dokumentationen framgår att A-bolaget hade erlagt 106 000 kr till det ovan nämnda M-bolaget för ”konsultationsarbeten gällande installationsarbeten i Ukraina och Vitryssland”. Det kan inte av dokumentationen utläsas om A-son kontrollerade huruvida bolaget faktiskt hade några projekt i Ukraina och Vitryssland eller om han granskade några avtal med kunder eller leverantörer. Han har förelagts att kommentera detta samt att förklara på vilken grund han godtog M-bolagets faktura och beskriva eventuella kontroller.

Av handskrivna anteckningar framgår att A-bolagets bokföring hade ett flertal brister. Bland annat saknades skrotningsintyg för en bil, leasingkontrakt avseende en annan bil och underlag beträffande en redovisad leverantörsskuld om 100 000 kr till M-bolaget. Vad gäller den ovan nämnda rörelseöverlåtelsen fanns endast en bokföringsorder, signerad av redovisningskonsulten. Enligt en annan bokföringsorder, som också var signerad av redovisningskonsulten, hade personalkostnader och arbetsgivaravgifter om totalt 136 000 kr bokats om till övriga externa kostnader. Några förklaringar till ombokningen anges inte. Det framgår inte av dokumentationen om A-son reflekterade över huruvida bokföringen uppfyllde bokföringslagens (1999:1078) krav.

På ett arbetsprogram rubricerat ”Förvaltning” har A-son antecknat ”Anm.” efter bl.a. följande påståenden och frågor: uppfylls BFL:s krav på verifikation, rättningar i bokföringen, närstående företag/personer, oegentligheter samt tillfredsställande beslutsunderlag. Han har förelagts att förklara varför dessa noteringar inte ledde till några anmärkningar i revisionsberättelsen.

A-son har anfört följande.

Han efterfrågade avtal och underlag till rörelseöverlåtelsen men fick inte några handlingar trots flera påstötningar. Han fick inte heller någon information om när överlåtelsen skedde. Eftersom underlag inte kunde presenteras, ansåg han att fordran var osäker.

Han tog inte del av några avtal med kunder eller leverantörer. Han efterfrågade sådana handlingar men fick svaret att avtal inte fanns. Bolaget hade uppdrag mot anbud och mindre arbeten på löpande räkning. Bolaget hade en underleverantör, M-bolaget. Detta bolag utförde konsultations- och installationsarbeten i Ukraina och Vitryssland. Han hade inte någon insikt i M-bolaget. Han reagerade ”mot bokföringen och bristerna i bokföringsunderlag” och fann brister vid sin bedömning av förvaltningen. På grund av bl.a. dessa brister avgav han en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen.

RN konstaterar att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas om han efterfrågade några avtal eller granskade några anbud.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för revisionen. Det är därför inte godtagbart att i en revisionsberättelse anmärka på en post utan att ha gjort några egentliga försök att få underlag rörande posten. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han försökte att få sådana underlag från bolaget som krävdes för att han skulle kunna göra en bedömning av posten övriga kortfristiga fordringar. Genom sin passivitet och genom att göra uttalanden i revisionsberättelsen som han saknade grund för har han åsidosatt god revisionssed.

Vidare konstaterar RN att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar granskning av bolagets verksamhet eller av rörelseöverlåtelsen. Av räkenskapshandlingarna framgår att medel hade förts över till M-bolaget och att en leverantörsskuld till detta bolag hade bokförts. Det ankom därför på A-son att skaffa sig information om M-bolaget för att närmare utreda om det var fråga om faktiska affärshändelser. RN konstaterar att en kontroll med Bolagsverket skulle ha visat att RG var företrädare även för M-bolaget och att det således inte var fråga om transaktioner mellan oberoende parter. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har A-son åsidosatt god revisionsred.

Enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen ska det för varje affärshändelse finnas en verifikation. Enligt 5 kap. 7 § samma lag ska en verifikation innehålla uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Som framgått ovan saknades verifikationer för vissa viktiga transaktioner. RN finner att bristerna i bolagets redovisning var så allvarliga att A-son skulle ha anmärkt på dessa i sin revisionsberättelse. När det finns ett flertal allvarliga brister hos ett bolag ska samtliga dessa anges i revisionsberättelsen. Det är inte tillräckligt att, som A-son har gjort, hänvisa till att avstyrkande av fastställelse av resultat- och balansräkning skett med hänvisning till endast en post. Även genom denna underlåtenhet har A-son åsidosatt god revisionsred.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Att hela verksamheten hade avyttrats var en sådan viktig händelse som det skulle ha informerats om i förvaltningsberättelsen. A-son skulle därför ha påtalat för styrelsen att sådan information skulle lämnas. Om rättelse inte vidtog, skulle han själv ha lämnat denna information i sin revisionsberättelse. Genom att inte vidta dessa åtgärder har A-son åsidosatt god revisionsred.

Räkenskapsåret 2007/08

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 togs övriga kortfristiga fordringar upp till 209 000 kr, vilket utgjorde bolagets hela balansomslutning. A-son lämnade den 31 mars 2009 en revisionsberättelse i vilken han, liksom för föregående år, uttalade följande: "I balansräkningen upptagen övriga fordringar som är osäkra. Jag avstyrker att årsstämman fastställer resultat- och balansräkningen, samt disponerar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen." Vidare anmärkte han på att årsredovisningen hade avgetts för sent. I övrigt avvek revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

Liksom för föregående år framgår det inte av dokumentationen om A-son vidtog några åtgärder för att försöka bedöma om fordran hade något värde innan revisionsberättelsen lämnades.

Bolagets redovisade eget kapital uppgick per balansdagen den 31 augusti 2007 till 101 000 kr och per balansdagen den 31 augusti 2008 till 89 000 kr. RN noterar att, om posten övriga kortfristiga fordringar inte hade något värde, hela det registrerade aktiekapitalet skulle vara förbrukat, att det egna kapitalet skulle vara negativt och att skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning därmed skulle ha förelegat. Det framgår inte av dokumentationen om A-son reflekterat över denna fråga, än mindre om han för styrelsen påtalat kravet att upprätta kontrollbalansräkning och tillstålla honom denna för granskning.

A-son har anfört följande.

Han reflekterade över frågan om kontrollbalansräkning men styrelsen lyssnade inte och visade inget intresse av att följa lagar och regler.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar, liksom beträffande föregående räkenskapsår, att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han försökte att få sådana underlag från bolaget som krävdes för att han skulle kunna göra en bedömning av posten övriga kortfristiga fordringar. Genom sin passivitet och genom att göra uttalanden i revisionsberättelsen som han saknade grund för har han åsidosatt god revisions sed.

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.

A-son har, som framgått ovan, uppgett att han reflekterade över frågan om kontrollbalansräkning. Han har tillagt att styrelsen inte lyssnade och inte visade något intresse av att följa lagar och regler. RN finner att hans uttalande är anmärkningsvärt. Om han ansåg att kontrollbalansräkning borde upprättas, skulle han ha påtalat detta för styrelsen. Om kontrollbalansräkning inte upprättades, skulle han ta ställning till denna underlåtenhet vid sin förvaltningsrevision. Således skulle han i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i aktiebolagslagen. A-son har genom denna underlåtenhet åsidosatt god revisions sed.

3 Revisionsuppdragen i optikbolaget, entreprenadbolaget och musikbolaget

3.1 Optikbolaget, räkenskapsåret 2008

Optikbolaget bedrev optikerverksamhet och detaljhandel med optiska varor. A-son lämnade för räkenskapsåret 2008 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har i sin dokumentation antecknat att merparten av försäljningen avsåg kontantförsäljning. Såvitt framgår av dokumentationen skedde dock ingen granskning av bolagets rutiner för intäktsredovisning eller kontanthantering. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuell granskning. Han har även förelagts att inge dokumentation över senast genomförda granskning av kassarutiner och kontanthantering, om sådan granskning hade skett tidigare år.

Posten varulager togs upp till 364 408 kr (motsvarande 74 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista på vilken frågor och påståenden har kommenterats med U.a. eller ET. Härutöver finns några handskrivna lagerlistor. Det finns inget i dokumentationen som tyder på att det gjordes någon granskning av lagrets existens eller värde. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller samt att uppge när han senast var närvarande vid bolagets inventering. Om mer ingående kontroller hade skett tidigare år, har han förelagts att till RN sända in dokumentation över senast genomförd sådan granskning. Någon sådan tillkommande dokumentation har dock inte inkommit till RN.

A-son har anfört följande.

Påståenden och frågor på checklistor besvarades efter kontroller och utifrån hans kännedom om bolaget. Optikbolagets redovisningskonsult kontrollerade kontantförsäljning och kortförsäljning och bokförde efter kontroll av totalsaldot från kassaapparaten månadsaldo. Vid 2008 års revision stämde han själv av huvudbokskonton mot bokföringens underlag. Bolagets

lagervärde granskades mot inköpsfakturor och tidigare års inventeringar. Han besöker butiken varje månad.

RN konstaterar att A-son inte har verifierat sina uppgifter om granskningar med någon dokumentation. Han har inte heller ingett någon dokumentation av tidigare års lagergranskning och har inte heller besvarat RN:s fråga om när han senast var närvarande vid bolagets inventering.

RN gör följande bedömning.

A-son har antecknat att merparten av bolagets försäljning avsåg kontantförsäljning, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets 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 gjort sannolikt att han har granskat rutinerna för intäktsredovisning och kontanthantering. Han har anfört att bolagets redovisningskonsult kontrollerade kontantförsäljningen. RN konstaterar dock att de kontroller som hade utförts av redovisningskonsulten är att anse som en del av bolagets interna kontroll och att A-son därför inte utan egna kontroller har kunnat förlita sig på dennes arbete.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa att han har gjort några godtagbara kontroller av lagrets existens och värde. 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 utfört godtagbara kontroller i detta avseende. RN drar av detta slutsatsen att han inte hade grund för att godta bolagets redovisade lagervärde.

RN finner att de ovan nämnda bristerna i A-sons granskning har inneburit att han inte heller hade grund för att tillstyrka fastställande av optikbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Entreprenadbolaget, räkenskapsåret 2007/08

Entreprenadbolaget bedrev entreprenadarbeten inom bygg- och marksektorn samt transporter. A-son lämnade för räkenskapsåret 2007/08 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-sons dokumentation består även beträffande detta bolag av ett antal checklistor på vilka standardfrågor och standardpåståenden har besvarats med Ja, Nej, ET eller UA. Vidare finns bokslutsbilagor samt några sidor med handskrivna anteckningar som visar att några verifikationer hade granskats. Härutöver hade granskning skett av bolagets hantering av skatter och avgifter. Av dokumentationen kan inte utläsas om han har utfört någon granskning av bolagets entreprenadverksamhet.

I årsredovisningen uppges att bolaget följde årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd. Årsredovisningen saknar dock information om principerna för intäktsredovisning och värdering av pågående arbeten. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han hade uppmärksammat dessa brister eller påtalat att rättelse skulle ske.

A-son har anfört följande.

Han kunde besvara frågorna på checklistan eftersom väsentliga revisionsåtgärder var vidtagna. Han kontrollerade försäkringar, tog stickprov av inköp samt granskade skatter och avgifter. Vad gäller pågående arbeten ”synade” han avräkningar och kontrollerade datum, tid och maskin samt fasta priser. Vidare utförde han betalningskontroller av kundfordringar och leverantörsskulder samt kontrollerade kreditnotor före och efter balansdagen. De av honom

använda checklistorna ger ”kreativa anvisningar på frågor”. Granskningar skedde genom stickprov av huvudbokskonton samt transaktionsanalyser.

A-son har, trots uppmaning från RN, inte kommenterat avsaknaden av information i årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det viktigt att revisorn granskar och bedömer tillförlitligheten i projektredovisningen, tar del av entreprenadavtal, bedömer principerna för intäktsredovisningen samt även bedömer eventuella förlustrisker. A-son har lämnat kortfattade svar beträffande sin granskning av bolagets entreprenadverksamhet. RN finner att han inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina uppgifter till RN, har gjort sannolikt att han har gjort tillräckliga granskningar och bedömningar i fråga om entreprenadbolagets pågående arbeten och dess intäkter och kostnader. Det måste mot den bakgrunden antas att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, punkt 42, att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. I entreprenadbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning och värdering av pågående arbeten. A-son skulle ha påtalat för bolaget att årsredovisningen skulle kompletteras med dessa upplysningar. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Musikbolaget, räkenskapsåret 2008

Musikbolaget bedrev handel med musikinstrument och noter. A-son lämnade för räkenskapsåret 2008 en revisionsberättelse i vilken han anmärkte på att årsredovisningen hade avgetts för sent. I övrigt avvek revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

I en företagsbeskrivning i dokumentationen har A-son antecknat att kontantaffärer förekom i stor utsträckning. Även på ett dokument rubricerat Rutinbeskrivningar noterade han att bolaget sålde mycket kontant och att bolaget upprättade ”paragonkvitton” med inköpsdatum även vid inbyten. Vidare noterade han att bolaget saknade ”givna rutiner [vid] kontantförsäljning”. I dokumentationen finns ett fåtal kvitton med musikbolagets namn som visar några försäljningar. På kvittona finns inga i förväg tryckta löpnummer utan numrering har skrivits in manuellt.

Av dokumentationen kan inte utläsas om någon granskning skedde av bolagets kontanthantering. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella revisionsåtgärder. Om sådan granskning hade skett tidigare år, har han förelagts att till RN sända in dokumentation över senast genomförd sådan granskning. Någon sådan dokumentation har inte kommit in till RN.

Posten varulager togs upp till 939 000 kr (motsvarande 54 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett dokument benämnt verifikationsfråga, som visar lagerjusteringar under året. Vidare finns ett lagerintyg samt lagerlistor (fyra sidor) som helt saknar noteringar. Det finns inget som visar om någon granskning skedde av lagrets existens eller värde. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller. För det fall att kontroller hade skett tidigare år har han förelagts att till RN sända in dokumentation över senast genomförd sådan granskning. Någon sådan tillkommande dokumentation har dock inte kommit in till RN.

Av dokumentationen framgår att bolaget köpte musikinstrument även från privatpersoner. Det kan inte utläsas av dokumentationen om A-son granskade denna hantering. Inte heller framgår om han granskade bolagets redovisning av mervärdesskatt med tillämpning av 9 a kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), s.k. vinstmarginalbeskattning, eller ens reflekterade över denna fråga.

A-son har anfört följande.

Bolaget saknar kassaapparat. Med uttrycket ”paragonkvitton” avser han kvitton i block med karbonpapper. Med givna rutiner avser han att kontantkassan stäms av varje dag efter stängning. De ansvariga kontrollerar och ser till att pengarna förvaras i kassaskåp. Kontantförsäljningar utgör undantag. Flertalet betalar med kontokort. Han räknade ihop kvitton upprättade utifrån kontantbetalningar och stämde av dessa mot insättningar på plusgirot.

Han kontrollerade lagret dels mot inköpsfakturor, dels vid besök i butiken. Han granskade även inköpsnotor beträffande inköp från privatpersoner. Inköp från privatpersoner sker antingen genom kontantinköp eller genom byte. Dessa inköp noteras i ett särskilt register. Om varorna finns kvar vid årets slut, läggs de in i en särskild kolumn på inventeringslistan.

På fråga från RN har A-son uppgett att han reflekterade över frågan om vinstmarginalbeskattning. Han har beskrivit sina kontroller enligt följande: ”Kontroller skattedeklarationer där beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning, samt mot huvudbok, även verifikationsgranskning.”

RN konstaterar att A-son inte har verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

A-son har antecknat att givna rutiner saknades vid kontantförsäljning och i yttrande till RN förklarar att han med sådana rutiner avsåg dagliga avstämningar av kontantkassan. Bolaget hade ingen kassaapparat och inga i förväg angivna nummer på sina kvitton. Det var därför inte möjligt att granska bolagets kontanthantering och intäktsredovisning endast genom att följa upp att beloppen, på de kvitton som hade åsatts löpnummer, också hade satts in på plusgirot. RN finner mot denna bakgrund att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina svar till RN, har gjort sannolikt att han har gjort någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning.

Posten varulager var den mest väsentliga posten i musikbolaget. Det ankom därför på A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om postens existens och värde. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han har utfört några kontroller av varulagret, vare sig av dess existens eller av dess värde. Han har inte heller genom sina svar till RN gjort sannolikt att han hade godtagbara revisionsbevis för att verifiera lagrets existens och värde. RN drar därför slutsatsen att granskningen av bolagets lager var bristfällig. Eftersom lagret utgjorde en väsentlig post, saknade A-son således även av detta skäl grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning.

Då en privatperson som har köpt en mervärdesskattepliktig vara säljer varan vidare till en näringsidkare och denne i sin tur säljer varan vidare skulle en konventionell beräkning av mervärdesskatt medföra dubbelbeskattning eftersom näringsidkaren inte har någon ingående mervärdesskatt att dra av men samtidigt skulle vara skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt på hela försäljningssumman. För att undvika detta har för vissa begagnade varor införts s.k. vinstmarginalbeskattning, vilket innebär att näringsidkaren vid återförsäljning beräknar utgående mervärdesskatt endast på vinstmarginalen, se 9 a kap. 9 § mervärdesskattelagen. Enligt 10 kap. 31 § aktiebolagslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att

bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fyra särskilt angivna avseenden i fråga om skatter och avgifter. Av detta stadgande följer en skyldighet för revisorn att granska revisionsklientens redovisning och betalning av bl.a. mervärdesskatt.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har utfört någon granskning av bolagets hantering av vinstmarginalbeskattning eller ens reflekterat över denna fråga. Han har inte heller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att så har skett. RN finner att A-son även genom sin underlåtenhet i detta avseende har åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har kunnat konstatera ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation.

Vad beträffar de fyra bolagen som avses i avsnitt 2 ovan har RN konstaterat att A-son inte har skaffat sig tillräcklig kunskap om vare sig bolagens verksamhet eller dess företrädare samt att han, när vissa av uppdragen upphörde, inte agerade enligt regler i aktiebolagslagen. Vidare har RN konstaterat att uppdragen i de fyra bolagen har varit förenade med särskilda risker och att dessa risker har medfört förhöjda aktsamhetskrav och ökade krav på professionell skepticism från A-sons sida. Han har emellertid inte anpassat sin revisionsinsats efter dessa risker utan har i stället visat prov på bristande professionell inställning.

Beträffande samtliga de fem bolag som omfattas av RN:s granskning och i vilka A-son har slutfört sina revisioner har RN funnit att A-sons granskningsinsatser har varit bristfälliga avseende väsentliga resultat- och balansposter. Han har, såvitt kunnat bedömas i ärendet, inte skaffat eller ens frågat efter vissa grundläggande revisionsbevis, såsom exempelvis viktiga avtal. Som framgår ovan har RN till följd av detta funnit att A-son i samtliga dessa fem bolag har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för detta.³

Vidare har RN funnit att A-son i ett bolag och för ett av räkenskapsåren inte har anmärkt på betydande brister i bokföringen och inte heller har påtalat att väsentlig information saknades i årsredovisningen. För samma bolag men avseende ett annat räkenskapsår har han underlåtit att vidta åtgärder i anledning av misstanke om kapitalbrist. I samma bolag har han två år i rad i sina revisionsberättelser informerat om att en fordran var osäker utan att göra några försök att få erforderliga underlag.

A-son har genom sina många försummelse på ett allvarligt sätt i flera avseenden 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 slutförda revisioner i fem bolag samt ytterligare två revisionsuppdrag för vilka några revisioner inte hade genomförts. Genomgående har A-sons revisionsarbete uppvisat sådana allvarliga 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 de fem bolag för vilka han har slutfört revisioner, har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för detta.⁴ 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 är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Hans godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

³ För ett av bolagen har han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar för ett räkenskapsår men avstyrkt för två räkenskapsår med hänvisning till att en post var osäker.

⁴ För ett av bolagen gäller detta avseende ett av räkenskapsåren.

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 Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.