

D 13

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av underrättelsen framgår att Skatteverket i samband med skatterevisionen av ett aktiebolag funnit allvarliga brister i bolagets redovisning avseende räkenskapsåret 2008 (bolaget hade kalenderår som räkenskapsår). Bolaget bedrev kapitalförvaltning. Sedan år 2007 hyrde bolaget även ut två läkare. Bolaget var helägt av en person (nedan benämnd DH) som även var ensam styrelseledamot. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2008 och 2009. Han valdes till revisor i bolaget under slutet av år 2008.

A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2008 och 2009 har upprättats enligt standardutformningen, med följande tillägg i revisionsberättelsen för år 2008.¹

”Bolaget är likvidationspliktigt eftersom hela det registrerade aktiekapitalet är förbrukat sedan flera år tillbaka. Styrelsen bedriver verksamheten med personligt betalningsansvar.”

Bolaget försattes i konkurs den 20 maj 2010.

2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har bl. a. anfört följande. Bolaget hade redovisat negativt resultat sedan räkenskapsåret 1991/92. Eget kapital var förbrukat åtminstone sedan år 1993. Per balansdagen den 31 december 2008 uppgick den balanserade förlusten till drygt 78 mnkr. Bolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2008 till 2,5 mnkr och avsåg fakturerade arvoden avseende uthyrning av två läkare. Av årsredovisningen framgår att bolaget hade haft i medeltal en anställd under året och att personalkostnaderna uppgick till 467 tkr. Till Skatteverket uppgav bolaget att all lön inte betalades ut till läkarna, utan att en viss del hade stannat kvar i bolaget för förvaltning. Läkarna hade erhållit skuldebrev för den del av lönen som inte hade betalats ut under år 2008. Av skuldebreven framgick att skulden till läkarna vid utgången av året var 2,1 mnkr. Skulden bestod av fakturerade arvoden för år 2008 minskade med utbetalda löner och arbetsgivaravgifter. Någon skuld till läkarna hade dock inte bokförts under år 2008. Trots detta ingick skulderna i en specifikation till ett konto i bokföringen ”Avräkning/lån”. Skatteverkets bedömning är att det inte existerade någon skuld till läkarna och att pengarna hade betalats ut som oredovisade löner. Skatteverket har skönsmässigt beräknat oredovisade löner för år 2008 till drygt 1,3 mnkr.

Bolaget saknade vidare korrekta underlag för skulder som redovisades med 76,2 mnkr per balansdagen den 31 december 2008. Enligt en bokslutsbilaga och av bolaget upprättade skuldebrev bestod posten av skulden till de båda läkarna, en skuld till bolagets finansiär (en privatperson som nedan benämns finansiären) samt ett mindre belopp som avsåg avräkning aktieägare. Bland bolagets tillgångar saknades redovisning av aktier förvarade i en depå för 26,9 mnkr. Bolaget hade två depåer varav endast den ena ingick i bolagets redovisning. Enligt

¹ Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 är daterad den 28 maj 2009 och för räkenskapsåret 2009 den 11 mars 2010.

Skatteverkets granskning fanns misstämningar mellan bokföringen och de verkliga transaktionerna. Skulderna till läkarna hade inte bokförts och felaktiga avräkningar mot finansiären hade bokförts.

3 Räkenskapsåret 2008

3.1 Kontakt med föregående revisor

A-son har på fråga från RN uppgett att han inte tog någon kontakt med bolagets tidigare revisor i samband med att han åtog sig revisionsuppdraget.

RN gör följande bedömning.

Av RS 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* framgår att en revisor vid en förstagångsrevision ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period.² Av god revisions sed följer att en revisor som har efterträtt en annan revisor ska ta kontakt med företrädaren. Den nye revisorn kan skaffa sig revisionsbevis genom att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. Genom att inte ta kontakt med bolagets föregående revisor har A-son åsidosatt god revisions sed.

3.2 Långfristiga skulder

Bolaget redovisade per den 31 december 2008 långfristiga skulder om 76,2 mnkr. Som underlag till posten finns tre skuldebrev avseende *dels* skulder till läkarna om ett sammanlagt belopp på 2 mnkr, *dels* en skuld till finansiären med 74,2 mnkr. Samtliga skuldebrev är daterade den 31 december 2008 och endast undertecknade av DH. Som underlag till posten Långfristiga skulder finns även ett kontoutdrag som visar samtliga transaktioner som hade bokförts på ett konto benämnt Avräkning/Lån. Avseende ett stort antal av de bokförda transaktionerna har A-son i sin dokumentation noterat att de avser köp av olika värdepapper alternativt ”uttag från banken”³. A-son har även antecknat att han skulle begära externa bekräftelser från långivarna. Såvitt framgår av dokumentationen har han dock inte erhållit sådana bekräftelser.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade några avtal mellan bolaget och de sjukvårdshuvudmän åt vilka bolaget utförde tjänster. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son tog del av några anställningsavtal mellan bolaget och de läkare som hyrdes ut.

Av dokumentationen framgår att bolaget redovisade fakturerade läkararvoden med 2 534 391 kr och lön och arbetsgivaravgifter med 467 097 kr. Skillnaden mellan dessa belopp, 2 067 294 kr, var exakt det belopp som redovisades som en skuld till de båda läkarna. Som framgått ovan var skulderna verifierade med skuldebrev upprättade av bolaget.

A-son har uppgett följande.

² RN hänvisar till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller istället ISA (International Standards on Auditing). Enligt p. 6 c i ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* ska revisorn vidta en eller flera av följande åtgärder; gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper, bedöma om granskningen för aktuellt år är relevant för de ingående balanserna respektive utföra särskilda granskningsåtgärder på de ingående balanserna.

³ Den av bolaget anlitade internetmäklaren benämns i fortsättningen banken.

Han granskade transaktionerna på kontot Avräkning/Lån och konstaterade att ingående balans stod i överensstämmelse med föregående års fastställda årsredovisning. Eftersom det inte fanns någon uppbokning av ytterligare skuld till läkarna och saldot på kontot per balansdagen den 31 december 2008 överensstämde med summan av de tre reverserna, utgick han från att det var samma skuld som vid årets ingång, dvs. att det ingående balansvärdet avseende skulden till läkarna var detsamma som det utgående balansvärdet.

Han utgick från att de uppgifter som DH försedde honom med stämde och han hade inte anledning att ifrågasätta att så inte var fallet. På samma sätt utgick han från att respektive långgivare hade tagit del av skuldebrevet och att om något inte skulle stå i överensstämmelse med deras respektive uppfattning skulle korrigerings eller justering ha verkställts.

DH lovade att tillhandahålla externa bekräftelser men han fick inte några sådana. Han gjorde ändå bedömningen att han kunde godta de redovisade skulderna, eftersom de stämde med bokföringen i övrigt och han kunde följa samtliga förändringar på avräkningskontot mot underlag från banken. Hans granskning gav honom inte anledning att misstänka att bokföringen inte skulle vara fullständig.

Han granskade inte avtalen med sjukvårdshuvudmännen. Däremot var varje fakturering godkänd av respektive sjukvårdshuvudman med avseende på tjänstgöringstider och belopp. Han hade inte tillgång till några anställningsavtal vid sin granskning men kunde konstatera att bolaget hade haft lönekostnader under de tider som bolaget hade fakturerat sjukvårdsgivarna. Han granskade även att hantering av källskatt och sociala avgifter hade skett i enlighet med gällande skattelagstiftning. Löner hade utbetalats med 354 tkr. Han reflekterade inte över om av bolaget fakturerade arvoden med avdrag för bolagets lönekostnader skulle ha utgjort en skuld till de två läkarna. Han har inte heller påträffat något avtal som säger att läkarna hade rätt till mellanskillnaden mellan lönekostnad och fakturerade läkararvoden. Skulden till läkarna härrörde från tidigare år och var inte bokförd under år 2008. Han vet inte varför läkarnas fordran skulle ha bestått av outtagen lön och har inte sett några dokument som visar att läkarna avstod lön till bolaget för att i stället få en osäker lånefordran. Han anser inte att det av dokumentationen kan utläsas att av bolaget fakturerade läkararvoden efter avdrag för utbetald lön och arbetsgivaravgifter redovisades som en skuld till de båda läkarna. Skulderna till läkarna ingick i den ingående balansen och uppkom inte under räkenskapsåret 2008.

RN gör följande bedömning.

Av RS 500 *Revisionsbevis* framgår att revisorn ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden på.⁴ Revisionsbevis från externa källor är mera tillförlitliga än revisionsbevis som har internt ursprung.

De revisionsbevis A-son hade tillgång till avseende bolagets långfristiga skulder var skuldebrev utfärdade av bolaget, daterade per balansdagen och endast undertecknade av DH. De långfristiga skulderna var en väsentlig balanspost i relation till bolagets balansomslutning. A-son borde därför ha sett till att han erhöll godtagbara revisionsbevis för posten. Då han inte fick de av DH utlovade externa bekräftelserna, skulle han själv ha kontaktat långgivarna för att säkerställa skuldernas existens och att de var redovisade med rätt belopp.

A-son granskade inte några skriftliga avtal mellan bolaget och sjukvårdshuvudmännen och hade inte tillgång till några anställningsavtal mellan bolaget och de båda läkarna. Läkarna hade inga ägarintressen i bolaget och erhöll i förhållande till bolagets fakturerade läkararvoden låg ersättning för sitt arbete. A-son skulle därför ha ifrågasatt avsaknaden av avtal och klargjort för

⁴ Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 500 *Revisionsbevis*.

DH att han utan sådana revisionsbevis inte kunde ta ställning till bolagets intäktsredovisning. Han skulle vidare ha reflekterat över om bolagets kostnader var korrekt redovisade. Han noterade inte att skulden till läkarna per balansdagen den 31 december 2008 var upptagen till exakt samma belopp som skillnaden mellan årets fakturerade läkararvoden och personalkostnader. Han borde ha uppmärksammat dessa samband och ifrågasatt uppgifterna. Enligt RN:s uppfattning hade han inte grund för att utan närmare kontroller utgå från att skulden till de båda läkarna ingick i det ingående saldot på kontot Avräkning/Lån.

Genom att inte inhämta tillräckliga revisionsbevis samt inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionsred. Med hänsyn till att posten Långfristiga skulder uppgick till ett väsentligt belopp hade han inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsred.

3.3 Värdepapperstransaktioner

Bolaget redovisade inget värdepappersinnehav per balansdagen den 31 december 2008. I ett årssammandrag från banken anges dock att bolaget denna dag innehade aktier med ett marknadsvärde om 545 tkr fördelat på nio olika bolag. Enligt en avräkningsnota hade dessa aktier den 31 december 2008 sålts till bolagets finansiär för ett belopp motsvarande marknadsvärdet. På avräkningsnotan anges att aktierna skulle förvaras i bolagets depå och levereras på order av köparen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han kontrollerade om och i så fall när aktierna fördes över till köparen.

Av kontoutdraget från banken framgår vidare att bolaget genomförde ett stort antal transaktioner under året i form av köp och försäljning av aktier och att aktier vid flera tillfällen lades in i depån och togs ut ur den utan att det på depåkontot redovisades att någon likvid erlagts respektive erhöles. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han tog del av några revisionsbevis för dessa transaktioner.

A-son har uppgett följande.

Eftersom affären med bolagets finansiär gjordes på årets sista dag, hade man inte hunnit med att rapportera affären till banken. Hela innehavet redovisades därför på årssammandraget från banken. Bolaget kompletterade därför avräkningsnotan för att det inte skulle råda något tvivel om ägarövergången, trots att det inte framgick av årssammandraget. Han vill minnas att han gjorde en uppföljning på det nya verksamhetsåret – han hade tillgång till de tre första månadernas bokföring för periodiseringskontroll – och då gjordes avstämningen mot kontoutdrag från banken. I hans akt saknas kopior på de första kontoutdragen från banken avseende år 2009. Han minns inte om han tog några kopior.

Han granskade inte samtliga transaktioner där inlägg i depån och uttag ur depån hade skett utan likvid men noterade att de transaktioner han granskade gjordes med finansiären som motpart, varvid bokföring gjordes korrekt som värdepapperslager och skuld.

RN gör följande bedömning.

Enligt 24 § revisorslagen (2001:883) är en revisor skyldig att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett

sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder som genomfördes eller vilka iakttagelser som gjordes vid revisionen, varken vad gäller den transaktion som genomfördes på balansdagen eller för de transaktioner som genomfördes utan att någon likvid redovisades på depåkontot.

A-son har i fråga om den transaktion som genomfördes på balansdagen uppgett att han tror att han gjorde en avstämning mot kontoutdrag från banken i samband med en periodiseringskontroll. Av hans yttrande till RN framgår dock inte om han därvid kunde konstatera att de värdepapper som skulle ha sålts den 31 december 2008 hade tagit ut ur bolagets depå för leverans till finansiären.

Vad avser aktier som lagts in i depån och tagits ut ur den utan att likvid har redovisats på depåkontot har han endast uppgett att affärerna hade gjorts med finansiären. Han har inte ens påstått att han vidtog några egna kontroller för att förvissa sig om att det fanns förutsättningar för bolaget att genomföra aktieaffärer med finansiären som motpart utan att någon likvid erlades.

Vid en helhetsbedömning finner RN att A-son varken genom sin dokumentation eller genom de uppgifter han har lämnat i sina yttranden har gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för granskning av värdepapperstransaktionerna. RN drar därför slutsatsen att granskningen i detta avseende har varit bristfällig. A-son har därmed åsidosatt god revisions sed.

3.4 Fortsatt drift och granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång

Bolaget redovisade en balanserad förlust om drygt 78 mnkr. Årsredovisningen innehåller inga uppgifter om styrelsens bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

A-son har i sin revisionsdokumentation bl.a. antecknat att DH hade försäkrat att bolagets fortsatta drift "kommer att pågå" för att återskapa alternativt förbättra kapitalet. Han har också antecknat att långivarna inte skulle begära bolaget i konkurs och att förhandlingar pågick om ett eventuellt tillskott från den största långgivaren.

Av dokumentationen framgår inte om A-son granskade händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har uppgett följande.

Han diskuterade fortsatt drift med DH i samband med slutgenomgång av årsredovisningen, vilket även framgår av hans dokumentation. DH menade att den fortsatta driften var garanterad, eftersom fordringsägarna inte hade för avsikt att begära bolaget i konkurs. Det hade också inletts förhandlingar med långivarna om vilka handlingsalternativ som fanns och möjligheterna att återbetala skulderna. Bolaget hade under många år drivit sin verksamhet under likvidationsplikt. DH menade också att han måste finna möjligheter till fortsatt drift mot bakgrund av det solidariska betalningsansvar som åvilade honom. Mot bakgrund av bolagets historik och DH:s försäkringar om att långivarna inte hade för avsikt att försätta bolaget i konkurs utan någon chans till återbetalning, beslutade A-son att likt sina företrädare inte skriva i revisionsberättelsen om tveksamheter till eventuell fortsatt drift.

Vad gäller granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång hade han tillgång till de tre första månadernas bokföring, där han endast "bläddrade i verifikationerna" för att förvissa sig om att periodiseringen var riktigt utförd.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.⁵ Vidare ska revisorn enligt p. 30 i RS 570 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.

I den nu aktuella årsredovisningen anges att den är upprättad enligt årsredovisningslagen. Av årsredovisningen kan därmed inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet.

Per balansdagen den 31 december 2008 uppgick balanserad förlust till drygt 78 mnkr. Det egna kapitalet var förbrukat sedan många år tillbaka. Det framgår varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN vilken grund han hade för bedömningen att långivarna inte skulle kräva återbetalning av inlånade medel. Förhållandena var därmed sådana att det fanns 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.

RN finner att A-son i revisionsberättelsen borde ha upplyst om osäkerhetsfaktorn rörande bolagets finansiering. Genom att underlåta att lämna denna upplysning har han åsidosatt god revisions sed. Vad han anfört om DH:s försäkringar om att långivarna inte hade för avsikt att försätta bolaget i konkurs föranleder ingen annan bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen 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. 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.⁶ A-son har endast uppgett att han gjorde en periodiseringskontroll. En periodiseringskontroll uppfyller emellertid inte de krav på granskning som uppställs i RS 560. Genom att inte utföra någon godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har A-son åsidosatt god revisions sed.

3.5 Revisionsberättelsen och revisorspåteckningen

A-son anmärkte i revisionsberättelsen att bolaget var likvidationspliktigt, eftersom hela det registrerade aktiekapitalet var förbrukat sedan flera år tillbaka, och att styrelsen bedrev verksamheten med personligt betalningsansvar. Bolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2008 ett negativt eget kapital om 78,4 mnkr. I revisionsberättelsen saknas anmärkning

⁵ Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

⁶ Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

avseende förhållandet att bolaget inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning. I A-sons revisorspåteckning på årsredovisningen saknas uppgift om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

Han har inte kommenterat att bolaget inte hade upprättat kontrollbalansräkning, eftersom detta förhållande hade förelegat under flera år. Han har däremot kommenterat att styrelsen var solidariskt betalningsansvarig för bolagets förpliktelser. Denna kommentar gav vid handen att styrelsen inte hade följt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551). Annars kunde det solidariska betalningsansvaret inte ha uppkommit.

Av förbiseende lät han det inte framgå av revisorspåteckningen att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Om kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Denna skyldighet, vilket RN tidigare har uttalat, åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen.⁷ Att i revisionsberättelsen hänvisa till att aktiekapitalet är förbrukat och att bolaget drivs med personligt betalningsansvar är inte detsamma som att anmärka på att aktiebolagslagens bestämmelser om upprättande av kontrollbalansräkning inte har följts. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning och tillstålla honom denna för granskning. Om så inte skedde, skulle han i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Enligt RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 49SE, ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.⁸ A-son har avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen. Detta innebär att han har åsidosatt god revisionsred.

4 Räkenskapsåret 2009

A-son har under utredningen av ärendet till RN uppgett att det i samband med bokslutsarbetet för år 2009 lämnades ett kapitaltillskott genom att fordringar på bolaget efterskänktes så att bolagets kapital återställdes. Detta gjordes för att skapa bättre förutsättningar för bolaget att fortsätta sin verksamhet.

Bolagets omsättning redovisades med 2,7 mnkr och avsåg läkararvoden. Aktier och andelar redovisades med 1,1 mnkr, kundfordringar med 0,5 mnkr och långfristiga skulder med 1,6 mnkr. Av en not till eget kapital framgår att bolaget under räkenskapsåret hade erhållit ett

⁷ Se t.ex. RN:s beslut den 10 september 2008 i ärende dnr 2008-653 (D 40/08 i RN:s praxissamling).

⁸ Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning*.

kapitaltillskott om 78,7 mnkr så att eget kapital per balansdagen den 31 december 2009 uppgick till 100 tkr.

A-sons dokumentation består i huvudsak av handskrivna arbetsblad till balansposterna på vilka han gjort anteckningar om gjorda iakttagelser. I dokumentationen saknas underliggande dokument för flertalet balansposter. Det finns inte heller några dokument som visar att bolaget hade fått ett kapitaltillskott under året, eller någon anteckning om att A-son hade efterfrågat någon handling avseende kapitaltillskottet. Han har antecknat att kapitaltillskott hade lämnats av bolagets tre långivare i förhållande till deras respektive andel av bolagets skuld för täckande av underskott i kapitalet. Av ett arbetsblad framgår att skulden till läkarna minskade med 470 tkr och att skulden till bolagets finansiär hade reglerats i sin helhet i och med kapitaltillskottet. A-son har vidare antecknat att bolaget, enligt DH, inte skulle göra fler aktieaffärer och att bolaget förhandlade med läkarna om att dessa skulle överta vårdavtalen. Bolaget skulle därefter kunna fortsätta sin drift.

A-son har förelagts att förklara på vilken grund han kunde godta de ovan nämnda redovisade balansposterna och att redogöra för utförd granskning av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har även förelagts att uppge på vilken grund han kunde godta att väsentliga skulder bokades bort.

A-son har uppgett följande.

Att det saknas kopior av efterfrågat material i revisionsakten behöver inte betyda att det inte fanns några revisionsbevis vid granskningstillfället. Han hade tillgång till räkenskapsmaterial och bokföring vid sin granskning. Han arbetade detta räkenskapsår på samma sätt som räkenskapsåret 2008. Även om han saknade visst material stämde han av bokföringen mot årsredovisningen, granskade ”innehållet” på kontona i bokföringen, granskade mot grundverifikationer och granskade om bokföringen uppfyllde bokföringslagens krav. Han gjorde både analytisk granskning och substansgranskning. Däremot gjorde han inte någon totalgranskning. Han är förvånad över att det inte finns några kopior på underliggande material i granskningsakten. Han har letat på sitt kontor utan att finna några handlingar. Han vet inte var de saknade handlingarna finns.

RN gör följande bedömning.

Vid revisionen av det aktuella räkenskapsåret var det väsentligt att granska det redovisade kapitaltillskottet mot bakgrund av dess betydelse för bolaget samt att det hade redovisats såsom lämnat av bolagets långivare som inte var aktieägare i bolaget. A-sons revisionsdokumentation är i denna del ofullständig. Han har inte heller i sina yttranden till RN redogjort för vilken granskning han hade utfört i detta avseende eller på vilken grund han i övrigt godtog att bolaget redovisade kapitaltillskottet. Även när det gäller de övriga posterna som var väsentliga att granska detta räkenskapsår; bl.a. aktier och andelar, kundfordringar och långfristiga skulder är A-sons revisionsdokumentation ofullständig. Han har i sina yttranden till RN i denna del endast lämnat allmänt hållna uppgifter om sin granskning.

A-son har således varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han utfört en godtagbar granskning av bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 2009. RN:s slutsats är därför att granskningen i väsentliga avseenden har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 3.3 angivna bevisbörderegeln). Han hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har kunnat konstatera ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har underlåtit att ta kontakt med bolagets föregående revisor. Räkenskapsåret 2008 har hans granskning av långfristiga skulder varit bristfällig och han har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Även hans granskning av värdepapperstransaktionerna har varit bristfällig. Han har underlåtit att lämna upplysning om osäkerhet rörande bolagets fortsatta drift och underlåtit att granska händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har vidare underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats och lämnats till honom för granskning. Hans revisorspåteckning har varit felaktigt utformad. Räkenskapsåret 2009 har hans granskning i väsentliga avseenden varit otillräcklig och han har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han båda de av RN granskade räkenskapsåren har tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.