

FörvR: beslut 2013-07-08, mål nr 16451-13

D 13

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Av kvalitetskontrollantens rapport framgår att denne har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat bl.a. en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingått i dennes kontroll. De två aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämnas nedan **bilbolaget** och **textilbolaget**. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämnas här **restaurangbolaget**, **butiksbolaget**, **låsbolaget** och **skyddsbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr). För restaurangbolaget har RN även tagit del av årsredovisningen för räkenskapsåret 1 juli 2010–30 juni 2011.

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Bilbolaget	2010	38,7	11,0
Textilbolaget	2010-09-01–2011-08-31	29,3	13,1
Restaurangbolaget	2011-07-01–2011-12-31	1,8	1,2
Butiksbolaget	2010-09-01–2011-08-31	46,2	18,1
Låsbolaget	2010-07-01–2011-06-30	5,8	2,4
Skyddsbolaget	2011	3,1	4,4

Bilbolaget bedrev försäljning av bilar medan textilbolaget bedrev handel med textilier. Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet och butiksbolaget handel med livsmedel. Låsbolaget bedrev låsservice samt butiksförsäljning av lås och säkerhetsprodukter. Skyddsbolaget bedrev tillverkning av och handel med arbetsskyddsartiklar.

Bilbolaget var moderbolag till restaurangbolaget per balansdagen den 31 december 2011. Enligt ett avtal förvärvade bilbolaget aktierna i restaurangbolaget den 23 november 2011. Före denna transaktion ägdes båda bolagen av samma person.

A-son avgav för fem av de aktuella bolagen och räkenskapsåren revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. För det sjätte bolaget, restaurangbolaget, innehåller revisionsberättelserna anmärkningar om kapitalbrist (se nedan 4.1).

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–8 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har förelagts att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. A-son har yttrat sig över promemorian och besvarat frågorna.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

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

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Händelser efter räkenskapsårets utgång (samtliga bolag)

För fem av de aktuella bolagen kan det inte utläsas av dokumentationen om A-son vid sin granskning utförde någon granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har förelagts att kommentera detta och att redogöra för eventuella åtgärder i denna fråga. A-son har hänvisat till de svar han har lämnat om respektive bolag i sina yttranden. RN har konstaterat att dessa kommentarer inte innehåller några uppgifter om granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång och har också påtalat detta i den promemoria som A-son förelagts att yttra sig över. Han har dock inte berört frågan i sitt yttrande över promemorian.

I det sjätte uppdraget, skyddsbolaget, gjordes en uppföljning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Kontrollen skedde utifrån en balansrapport avseende juli 2012, att jämföra med revisionsberättelsens datering den 30 juni 2012.

RN gör följande bedömning.

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.

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. Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar

mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport, för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna.¹

Av A-sons dokumentation kan inte i något fall utläsas att han, före avgivandet av revisionsberättelsen, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Han har inte heller i sina kommentarer redogjort för någon sådan granskning. RN anser mot den bakgrunden att han inte har gjort sannolikt att han i något av de sex uppdragen genomförde en godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte i något fall utföra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisions sed.

4 Fortsatt drift och kontrollbalansräkningar (restaurangbolaget och skyddsbolaget)

4.1 Restaurangbolaget

Restaurangbolagets resultat uppgick för räkenskapsåret 1 juli 2010–30 juni 2011 till 23 tkr och för räkenskapsåret 1 juli 2011–31 december 2011 (förkortat räkenskapsår) till *minus* 200 tkr. Bolaget hade per balansdagen den 30 juni 2011 ett eget kapital om *minus* 255 tkr och per balansdagen den 31 december 2011 ett eget kapital om *minus* 456 tkr. A-son uttalade i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010/11 följande: ”Bolagets hela egna kapital är förbrukat. Styrelsen har att ta hänsyn till reglerna i ABL 25 kap. 13-20 §§.” I revisionsberättelsen för det förkortade räkenskapsåret 2011 uttalade han följande: ”Ackumulerade förluster gör att bolagets hela egna kapital gått förlorat. Styrelsen har att ta hänsyn till den fortsatta verksamheten och påminns härmed om dess skyldigheter enligt ABL 25 kap. 13 § och 19 §.”

Av dokumentationen för räkenskapsåret 1 juli–31 december 2011 kan inte utläsas om A-son före revisionsberättelsens avgivande påtalade för styrelsen att en kontrollbalansräkning måste upprättas. Han har förelagts att uppge om bolaget tidigare år hade upprättat någon kontrollbalansräkning. Om så inte hade skett, har han förelagts att förklara varför han i sina revisionsberättelser inte anmärkte på att styrelsen inte hade följt reglerna i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över frågan om fortsatt drift eller uppmanade styrelsen att kommentera frågan i förvaltningsberättelsen. Inte heller kan utläsas huruvida han övervägde om han skulle lämna upplysningar i revisionsberättelsen i denna fråga.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Någon kontrollbalansräkning upprättades inte, eftersom restaurangbolaget förvärvade bilbolaget så att en koncern bildades. Han avgav en ”oren” revisionsberättelse. Vad gäller frågan om fortsatt drift agerade styrelsen genom att koncernen bildades.

4.2 Skyddsbolaget

Bolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2010 till 5 mnkr och för räkenskapsåret 2011 till 3,1 mnkr. Bolagets resultat uppgick dessa båda år till 660 tkr respektive 88 tkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över den stora resultatförsämringen. I

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

anteckningar i hans dokumentation, daterade den 12 juni 2012, den 3 juni 2012 och den 16 juli 2012, anges dock att det fanns en stor risk ifråga om ”going concern”. Av dokumentationen kan inte utläsas om han påtalade denna risk för företagsledningen eller informerade om att upplysning borde ha lämnats i förvaltningsberättelsen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han övervägde huruvida information i denna fråga borde ha lämnats i revisionsberättelsen.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Detta är det enda av de aktuella uppdragen där han har ifrågasatt det framtida samarbetet med klienten och övervägt om han ska avgå. Han gjorde bedömningar av möjligheten till fortsatt drift efter det att han hade fått balans- och resultatrapporter av den bokföringsbyrå som hade upprättat bokslutet. Därefter blev redovisningskonsulten utbytt. Efter detta hörde han inte av klienten och ifrågasatte därför om han kunde behålla uppdraget. Han har dock ännu inte av sagt sig uppdraget. Bolagets framtid är osäker. Han har försökt, men inte lyckats få någon kontakt med ägaren.

4.3 RN:s bedömning

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

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 om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Restaurangbolaget redovisade en förlust för det förkortade räkenskapsåret 2011. Eget kapital var negativt såväl per balansdagen den 30 juni 2011 som per balansdagen den 31 december 2011. RN bedömer att resultatutvecklingen innebar att det fanns en betydande osäkerhet om möjligheterna till fortsatt drift. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Det förhållandet att restaurangbolaget per balansdagen den 31 december 2011 ingick i en koncern innebar inte att kontrollbalansräkning inte behövde upprättas eller att frågan om fortsatt drift inte behövde övervägas.

Skyddsbolagets resultat hade minskat från 660 tkr räkenskapsåret 2010 till 88 tkr räkenskapsåret 2011. Av A-sons anteckningar framgår att han bedömde att det fanns en stor risk beträffande möjligheten att tillämpa principen om fortsatt drift.

RN anser att A-son i de uppkomna situationerna skulle ha påtalat för bolagens styrelser att de måste göra särskilda bedömningar av bolagens förmåga att fortsätta sina verksamheter. För det fall han bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i förvaltningsberättelsen för respektive bolag. Han skulle då också i sina revisionsberättelser för respektive bolag avseende räkenskapsåret 2011 särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Om styrelserna inte lämnade särskild information, trots att han hade påtalat detta, skulle han i sina revisionsberättelser ha uttalat sig med reservation eller ha uttalat en avvikande mening. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisions sed.

Eget kapital var negativt i restaurangbolaget per balansdagarna den 30 juni 2011 och den 31 december 2011. Som framgått ovan informerade A-son om detta i sina revisionsberättelser och påminde styrelsen om dess skyldigheter enligt 25 kap. aktiebolagslagen. Detta var emellertid inte tillräckligt. Han skulle också i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisions sed. Denna bedömning förändras inte av att restaurangbolaget per den 31 december 2011 var dotterbolag till bilbolaget.

5 Skatter och avgifter (skyddsbolaget)

I dokumentationen för skyddsbolaget finns ett skattekontoutdrag som avser perioden november–december 2011. Av detta framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor om 729 kr och 851 kr samt att en skatteskuld om 14 625 kr den 6 januari 2012 hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning.² Bolaget hade per balansdagen den 31 december 2011 en skuld till Skatteverket om 43 888 kr. A-son har förelagts att förklara varför han inte granskade skattekontoutdrag för hela året med anledning av denna information. Han har vidare förelagts att lämna RN en kopia av bolagets skattekontoutdrag för hela räkenskapsåret 2011.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Vid revisionstillfället hade Skatteverket fått all information och all redovisning. Skattekontoutdrag för hela året gick i genom men kopierades inte.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551), i dess lydelse före den 1 januari 2012, ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).³

Skattekontoutdraget avseende skyddsbolaget visar på betydande brister vad avser bolagets sätt att sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende. Enligt RN:s uppfattning var de konstaterade felen så allvarliga att det ålåg A-son att i revisionsberättelsen för skyddsbolaget för räkenskapsåret 2011 anmärka på att bolaget inte hade uppfyllt sina skyldigheter i fråga om

² Det ursprungliga beloppet den 6 januari 2012 var 24 617 kr. Genom rättelse den 10 januari 2012 sänktes beloppet med 10 004 kr.

³ Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

betalning av skatter och avgifter. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred. Vad han har anfört om att Skatteverket kände till förseningarna medför ingen annan bedömning eftersom en revisionsberättelse även riktar sig till andra intressenter.

6 Lån till närstående (bilbolaget)

I bilbolaget togs posten Övriga fordringar per balansdagen den 31 december 2010 upp till 2,4 mnkr. Av detta belopp utgjordes 1,2 mnkr av en fordran på restaurangbolaget som per balansdagen den 31 december 2010 hade samma ägare som bilbolaget. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över om utlåningen till restaurangbolaget kunde utgöra ett förbjudet lån. Av ett avtal som han har sänt in till RN framgår att bilbolaget den 23 november 2011 förvärvade restaurangbolaget för 100 tkr.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Vad gäller bilbolagets fordran på restaurangbolaget var det samma person som ägde båda bolagen. De blev därefter moder- och dotterbolag. Lånet var kommersiellt betingat.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller inte bestämmelserna i 1 § om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån.

Av 9 kap. 32 § första stycket 3 aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolags revisor ska uttala sig om huruvida styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning över lämnade kommersiella lån. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen.

Av utredningen framgår att det under de av RN granskade räkenskapsåren hade förekommit långivning från bilbolaget till restaurangbolaget, som vid lånetidpunkten hade en och samma ägare. Av A-sons dokumentation och svar till RN kan inte utläsas att han i samband med revisionen överhuvudtaget reflekterade över om lånet var förenligt med bestämmelserna i 21 kap. 1 och 2 §§ aktiebolagslagen. För det fall att han vid sin revision bedömde att lånet var kommersiellt skulle han ha uppmärksammat styrelsen i bilbolaget på att en särskild förteckning måste upprättas. I A-sons revisionsberättelse saknas information om huruvida någon särskild förteckning hade upprättats. A-son har genom sin underlåtenhet i nu behandlade avseenden åsidosatt god revisionsred.

7 Rutiner för kontanthantering och kassaredovisning samt granskningar av resultaträkningar (restaurangbolaget och butiksbolaget)

7.1 Restaurangbolaget

Av dokumentationen för restaurangbolaget framgår att bolaget hade en betydande kontantkassa, 133 tkr per balansdagen den 30 juni 2011 och 88 tkr per balansdagen den 31 december 2011. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller om han i övrigt granskade några resultatposter.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Bolaget hade en av Skatteverket godkänd kassaapparat. ”Kassan är väl stor men kan inte anses som ett förbjudet lån då ägaren [RH] har fordringar på koncernen.”

7.2 Butiksbolaget

Av dokumentationen för butiksbolaget framgår att kontantkassan uppgick till 127 tkr per balansdagen den 31 augusti 2010 och till 158 tkr per balansdagen den 31 augusti 2011. A-sons revisionsmedarbetare har antecknat att kassasaldot hade uppgått till *minus* 2,5 mnkr under juli och augusti 2011 och att ”tvångsavstämning” skedde i bokslutet till positivt saldo. Medarbetaren har vidare antecknat följande: ”I likhet med tidigare år visar detta noll koll och obefintlig dagskasseavstämning löpande under året.” A-son har förelagts att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på dessa upprepade allvarliga brister vad gällde rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon närmare granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningar samt att uppge vilken grund han hade för att godta bolagets redovisade balans- och resultatposter mot bakgrund av medarbetarens noteringar om de mycket bristfälliga rutinerna. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om någon övrig granskning gjordes av resultaträkningen.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Kassahanteringen hade hela tiden varit lite slarvig, till stor del beroende på att närmaste bank låg i en annan stad än den där bolaget var verksamt. Kassautredningar hade gjorts vid tidigare revisionstillfällen. Resultaträkningen hade gått igenom som alltid för kontroll av jämförelsestörande poster. Granskningen föranledde inte några påpekanden.

RN har i en kompletterande fråga till A-son konstaterat att det inte finns något i hans dokumentation som verifierar påståendet om tidigare gjorda kassautredningar eller några hänvisningar till att kassautredningar hade utförts vid tidigare revisionstillfällen. Han har svarat att utredningar hade gjorts tidigare år och resulterat i förbättringar samt att bolaget under det nu aktuella räkenskapsåret hade haft dålig kontroll och kassakontot därför hade behövt ”tvångsavstämmas”.

7.3 RN:s bedömning

Restaurangbolagets och butiksbolagets verksamhet medförde en betydande kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att det gjordes någon granskning och bedömning med den omfattning och inriktning som bolagens förhållanden krävde. A-son har inte

heller genom sina kortfattade uppgifter i yttrandena till RN gjort sannolikt att han granskade vare sig rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt på ett godtagbart sätt. RN drar av detta slutsatsen att granskningen av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt av intäktsredovisningen var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av de två bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son skulle dessutom beträffande butiksbolaget i sin revisionsberättelse ha anmärkt på de allvarliga bristerna avseende rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Granskningen av väsentliga balansposter (bilbolaget, textilbolaget, butiksbolaget, låsbolaget och skyddsbolaget)

8.1 Bilbolaget (posterna Varulager, Kundfordringar och Övriga fordringar)

Posten Varulager togs per balansdagen den 31 december 2010 upp till 6,3 mnkr (motsvarande 57 procent av balansomslutningen), varav 2,8 mnkr var lager av bilar för vilka mervärdesskatt redovisades utifrån vinstmarginalen (vinstmarginalbilar). A-son har i en granskningsplan antecknat: ”Gå igenom lagret av bilar speciellt + Vinstmarginal bilar.” A-sons dokumentation består i övrigt av ett arbetsblad på vilket några frågor besvarats med Ja. Dessa frågor avsåg bl.a. om lagertillgångarna existerade och tillhörde bolaget, om bolagets samtliga lagertillgångar var bokförda, om varulagret var värderat till högst verkligt värde och om uträkningen av lagervärdet var riktigt. Vidare finns ett lagerintyg och lagerlistor (två handskrivna sidor). Av dokumentationen kan inte utläsas om han genomförde några granskningar av lagret eller vilken grund han hade för sina svar på arbetsbladet. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han granskade bolagets hantering av momsens vad gällde vinstmarginalbilarna.

Posten Kundfordringar togs upp till 1,2 mnkr, motsvarande elva procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av ett arbetsblad på vilket ett antal frågor har besvarats med Ja. Dessa frågor avsåg bl.a. om bokförda fordringar existerade och tillhörde bolaget, om uppgivet försäljningsbelopp motsvarades av utlevererade varor och utförda tjänster, om alla bolagets fordringar var redovisade och om alla intäkter som hörde samman med fordringarna var medtagna. Vidare finns en förteckning över kundfordringar. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade posten Kundfordringar eller vilken grund han hade för sina svar på arbetsbladet.

Som framgått ovan redovisade bilbolaget per balansdagen den 31 december 2010 en fordran om 1,2 mnkr på det närliggande restaurangbolaget. Som redovisats ovan hade detta senare bolag ett negativt eget kapital såväl per balansdagen den 30 juni 2011 som per balansdagen den 31 december 2011. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas huruvida han reflekterade över om bilbolagets fordran på restaurangbolaget kunde tas upp till sitt nominella belopp.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Okulär besiktning av lagret genomfördes. Vad gäller vinstmarginalbilar hade han en genomgång med redovisningskonsulten och allt stämde som vanligt.

Vad avser kundfordringar utfördes granskning och betalningskontroll tillsammans med redovisningskonsulten. Inga kundfordringar ansågs osäkra. I fråga om fordran på restaurangbolaget var det samma person som ägde båda bolagen. Enligt ett avtal förvärvade bilbolaget restaurangbolaget den 23 november 2011. Bilbolaget hade stora ekonomiska resurser.

8.2 Textilbolaget (posterna Varulager, Kundfordringar och Övriga fordringar)

Posten Varulager togs per balansdagen den 31 augusti 2011 upp till 5,9 mnkr, motsvarande 45 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av ett arbetsblad på vilket samma frågor som för bilbolaget (se avsnitt 8.1) har besvarats med Ja. Vidare finns ett lagerintyg och lagerlistor. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon faktisk granskning av lagret eller vilken grund han hade för sina svar på arbetsbladet.

Posten Kundfordringar togs upp till 2,9 mnkr och posten Övriga fordringar till 1,9 mnkr. A-sons dokumentation består beträffande de två posterna av arbetsblad på vilket samma frågor som för bilbolaget (se avsnitt 8.1) besvarats med Ja. Vidare finns en kundreskontra samt två förteckningar. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son genomförde någon granskning av någon av posterna eller vilken grund han hade för sina svar på arbetsbladen.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Det gjordes en okulär besiktning av varulagret. Han gick igenom lagerlistor och kontrollerade att det verkade rimligt. Okulär besiktning innebär att han har sett varulagret på plats och ansett det rimligt, med lagerlistorna i hand.

Vad gäller kundfordringar genomfördes löpande granskning i augusti och september 2011. Inga ytterligare kundfordringar hittades och betalningskontroll var utförd. Vad avser övriga fordringar skedde genomgång med bolagets redovisningskonsult, varvid man konstaterade att samtliga balansposter var balansgilla och inte osäkra.

RN noterar att det inte finns någon dokumentation som verifierar A-sons uppgifter om utförd granskning.

8.3 Butiksbolaget (posterna Varulager, Fordringar på Skatteverket och Övriga fordringar)

Butiksbolaget redovisade per balansdagen den 31 augusti 2011 ett varulager om 8,6 mnkr (motsvarande 47 procent av balansomslutningen), varav 1,0 mnkr hade övertagits från ett närstående bolag, G-bolaget. A-son har på ett arbetsblad antecknat att okulär besiktning hade skett och att lagret verkade rimligt. Hans dokumentation beträffande posten Varulager består av en pärm med lagerlistor. På tre sidor av totalt flera hundra har antecknats att kontrollsummering hade skett. Det finns inget som visar om någon granskning hade skett av lagrets existens eller värde.

Av flera beslut från Skatteverket, daterade den 17 januari 2011, framgår beträffande butiksbolaget att totalt 48 anstånd avseende betalningar av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för juli 2002–juni 2004 hade upphört i och med en förvaltningsrättsdom. Skatteverket avlog den 18 februari 2011 bolagets ansökan om ytterligare anstånd. Summan av de skatteskulder för vilka anstånd upphörde uppgick till totalt 2,7 mnkr till vilket kom kostnadsränta om 355 tkr. Förfallodag var den 28 februari 2011. Av skattekontoutdrag framgår att inbetalningar till Skatteverket var bokförda på skattekontot den 29 och 30 mars 2011. Av en verifikationslista framgår att bolaget den 28 februari 2011 bokade upp en fordran på Skatteverket med 2,7 mnkr. En medarbetare till A-son har antecknat att skattefrågan, som föranlett anståndet, skulle tas upp i kammarrätten den 3 mars 2012. I dokumentationen finns inga anteckningar om vad som därefter hade hänt i kammarrätten. I ett e-postmeddelande uppgav en representant för butiksbolaget att bolaget hade bokat upp en skattefordran om 2,7 mnkr. A-sons medarbetare meddelade per e-post bolagets redovisningskonsult att det fordransbelopp som var uppbokat avsåg inbetalning för skönstaxering, där bolaget inte hade fått anstånd med betalningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några överväganden i denna fråga.

I posten Övriga fordringar ingick ett belopp om totalt 1,5 mnkr som avsåg ett bolag, benämnt SOAS. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några bedömningar av

motpartens betalningsförmåga eller några överväganden om denna fordran kunde tas upp till sitt nominella belopp.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Okulär besiktning betyder att han med egna ögon hade sett att varulagret fanns på plats. Den okulära besiktningen hade skett vid resa till A-stad så att han vid genomgång av lagerlistorna kunde avgöra om dessa var rimliga. Detta skedde i september 2011.

Bolaget hade bokat upp en fordran på Skatteverket. Medarbetaren och han själv hade ”bara dokumenterat och konstaterat vad bolaget gjort”. Målet förlorades i kammarrätten genom ett beslut den 25 april 2012. Som en följd härav bokades hela beloppet bort.

Vad gäller posten Övriga fordringar var SOAS ett bolag med vilket butiksbolaget gjorde affärer. Fordran på SOAS ansågs inte vara osäker.

8.4 Låsbolaget (posten Varulager)

Posten Varulager i låsbolaget togs per balansdagen den 30 juni 2011 upp till 905 tkr, vilket motsvarade 38 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att lagret var ”okulärt besiktigt”. Av dokumentationen kan i övrigt inte utläsas om han granskade lagrets existens och värde.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Han hade varit inne och tittat på varulagret i bolagets butik. Detta gjordes i anslutning till varje revision. Lagerlistorna var genomgångna och verkade rimliga. Den okulära besiktningen avseende räkenskapsåret 2010/11 hade skett vid två tillfällen i juli 2011. Vidare hade en blivande köpare av inkråmet i bolaget godkänt posten. Enligt avtal skulle denna överlåtelse ske den 1 augusti 2012.

RN noterar att A-sons revisionsberättelse för låsbolaget avseende räkenskapsåret 2010/11 är daterad den 28 december 2011.

8.5 Skyddsbolaget (posten Varulager)

I skyddsbolaget togs posten Varulager (råvaror och förnödenheter) per balansdagen den 31 december 2011 upp till 2,6 mnkr, vilket motsvarade 59 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation utgörs av ett arbetsblad på vilket frågor besvarats med ”ET” (ej tillämpligt). De aktuella frågorna var bl.a. om det fanns inventeringsinstruktioner, om inventeringslistorna hade stickprovsgranskats och kontrollsummerats samt om delmålet existens och tillhörighet var godkänt. Vidare finns en lagerlista och ett inte undertecknat lagerintyg. A-son har på försättsbladet antecknat ”Okulärt besiktigt”. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utförde någon närmare granskning av lagrets existens och värde.

A-son har i yttrande till RN anfört följande.

Okulär besiktning innebär att han hade varit på plats och identifierat lagret och sedan jämfört med lagerlistan och accepterat posten. Granskningen av varulagret gjordes den 1 juni 2012.

8.6 RN:s bedömning

RN konstaterar att A-sons granskningsdokumentation beträffande samtliga i detta avsnitt behandlade väsentliga balansposter är ytterst knapphändig och inte medger några närmare slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. I sina yttranden till RN har han endast lämnat kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor om utförd granskning.

Vad gäller posten Varulager har han i flera fall inte dokumenterat någon granskning på annat sätt än genom att besvara ett antal frågor på arbetsblad med ”Ja” eller ”ET”. Sådana noteringar

verifierar inte att någon faktisk granskning har skett. Det finns heller inget som visar vilken grund han hade för sina svar på arbetsbladen. I sina svar på RN:s frågor har han genomgående hänvisat till att okulära besiktningar hade skett. Uppgifterna är genomgående allmänt hållna och det finns ingen dokumentation som verifierar dem. Även om sådana besiktningar gjordes kan detta slag av granskning inte ha gett tillräckligt underlag för att fastställa existens och värde av de aktuella bolagens varulager.

Vad avser posten Kundfordringar har A-son uppgett att det skedde genomgångar med respektive bolags redovisningskonsult. Det finns dock inget i dokumentationen som visar att han i något av bolagen utförde någon egen granskning av denna post. Inte heller beträffande posten Övriga fordringar kan det av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN utläsas att han utförde tillräckliga granskningsåtgärder för att ha grund för att godta att dessa togs upp till sina nominella belopp. Särskilt gäller detta en fordran på Skatteverket som ett av bolagen hade bokat upp och som uppgick till ett betydande belopp.

Sammantaget finner RN att A-sons revisionsdokumentation över ovan beskrivna balansposter är så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande någon av posterna vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans revision har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i revisionsarbetet har varit så allvarliga att han för samtliga fem i detta avsnitt behandlade bolag och räkenskapsår saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

9 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete.

Hans granskning av intäktsredovisningen har varit bristfällig i två av revisionsuppdragen och hans granskning av väsentliga balansposter har varit bristfällig i fem av revisionsuppdragen. Han har inte för något av de sex uppdragen skaffat sig tillräckliga underlag för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Granskningen har för samtliga bolag och räkenskapsår varit så bristfällig att han har saknat grund för att ta ställning till bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att i samtliga fall ändå tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna har han åsidosatt god revisionsd.

Han har inte i något uppdrag utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. I två av uppdragen har han inte gjort tillräckliga överväganden när det gäller frågan om förutsättningarna för fortsatt drift. I ett uppdrag har han underlåtit att anmärka på bolagets bristfälliga rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. I ett annat uppdrag har han underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats. Han har vidare beträffande ett av uppdragen underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. För ett av uppdragen har han inte utrett huruvida det förelåg ett förbudet lån.

A-son har genom dessa försummelse på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i sex bolag. Genomgående har hans revisionsarbete uppvisat sådana allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en sammantagen bedömning av de konstaterade

bristerna finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att A-sons auktorisation som revisor bör upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, 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, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.