

LR: dom 2010-02-05, mål nr 23906-09

D 31/09

1 Inledning

Godkände revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. Den kontrollant som RN har anlitat har upprättat en rapport efter genomförd kvalitetskontroll av vilken det framgår att han har bedömt att A-son inte till alla delar kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsned. De iakttagelser som kontrollanten har noterat har föranlett RN att öppna ett disciplinärende, dnr 2008-390, för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som har rapporterats av kvalitetskontrollanten. RN har också mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-son. Med anledning av denna underrättelse har RN öppnat ett disciplinärende med dnr 2008-112. Underrättelsen rör ett uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret den 30 juli 2004–31 december 2005. Enligt Skatteverket har det vid en skatterevision hos bolaget framkommit stora brister i bolagets redovisning. Skatteverket har därför ifrågasatt A-sons insatser och agerande som revisor i bolaget.

I avsnitt 2 nedan behandlas RN:s utredning föranledd av kvalitetskontrollantens iakttagelser (kvalitetskontrollärendet). I avsnitt 3 behandlas Skatteverkets underrättelse. Avsnitt 4 innehåller en sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd.

2 Dnr 2008-390

2.1 Inledning

RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **däckbolaget** och **verkstadsbolaget** (båda med räkenskapsår den 1 maj 2006–30 april 2007) samt **campingbolaget** (räkenskapsåret 2006). Vidare har RN granskat ytterligare två av A-sons revisionsuppdrag, nämligen **klädbolaget** räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007 och **leksaksbolaget** räkenskapsåret den 1 juli 2006–30 juni 2007. RN:s iakttagelser har sammanfattas i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

A-son har uppgett att hon hade 62 aktiva revisionsuppdrag då RN i februari 2008 initierade detta ärende. Hon utövar sin revisionsverksamhet i en enskild firma (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2.2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att A-sons dokumentation var bristfällig avseende riskanalys, planering och genomförd granskning. Väsentlighetsbedömningar saknar motiveringar. Det saknas granskningsprogram för förvaltningsrevision och granskning av årsredovisningar. Det

saknas också koppling mellan revisionsbevis och flertalet relevanta räkenskapspåståenden. Vidare saknas hennes sammanfattning och slutsatser samt dokumentation från muntlig rapportering till företrädare för bolagen. Kontrollanten har även noterat att A-son har upprättat årsredovisningen för en revisionsklient, däckbolaget.

2.3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s genomgång

2.3.1 Jäv enligt aktiebolagslagen

Beträffande kontrollantens uppgift om att A-son har upprättat däckbolagets årsredovisning har hon uppgett att hon upprättade årsredovisningen på grund av sjukdom hos bolagets personal. Då däckbolagets ekonomiavdelning bestod av en person var det naturligtvis kännbart när den personen blev sjuk. Hon har anfört att det var fråga om ”akutförhållanden”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2005:551) får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området.¹ A-son har biträtt en revisionsklient med att upprätta årsredovisning. Hon har härigenom agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser. Det som hon har anfört om ”akutförhållanden” och sjukdom hos den som skulle ha upprättat årsredovisningen medför ingen annan bedömning.²

Eftersom A-son ändå har valt att kvarstå som revisor i däckbolaget och avge revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret, anser RN inte att det finns något hinder mot att bedöma hennes revisionsinsats i bolaget.

2.3.2 A-sons dokumentation

A-sons dokumentation består av årsredovisningar och revisionsberättelser. Vidare finns uppdragsbrev, dokument benämnda Revisionsplan, Riskanalys respektive Analys förhållande till klient samt en blankett benämnd Anteckningar vid siffergranskning - Granskningsschema. Hon har dokumenterat sina granskningsåtgärder på dokument benämnda Revisionsåtgärder. Därutöver finns bokslutsbilagor, fakturakopior etc. Riskanalyserna är mycket kortfattade och omfattar endast risker hänförliga till bolagens yttre miljö (i däckbolaget noteras exempelvis att milda vintrar påverkar försäljningen) och till hur bolagen har organiserat sin redovisning (risk för sjukdom respektive dubbelbetalningar). A-son använde vid de aktuella tidpunkterna inget datorstöd vid sina revisioner.

För de tre uppdrag som har omfattats av kvalitetskontrollen anges i revisionsplanen, under rubriken ”Inriktning och omfattning av granskningen av löpande redovisning och intern kontroll”, att det ska genomföras ”substansgranskning enligt schema”. Vad som avses med ”enligt schema”, dvs. vilka granskningsåtgärder som planerades och dessas omfattning framgår inte. När det gäller bokslut och årsredovisningar anges att väsentliga belopp ska granskas för ett antal angivna konton. För de övriga två uppdragen anges i revisionsplanen att granskning av

¹ Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I, sid. 9:44.

² Jfr RN:s avgörande den 14 februari 2008 i ärende dnr 2007-482 (D 08/08 i RN:s praxissamling).

löpande redovisning ska utföras för vissa månader samt att skatteavdrag och moms ska granskas. Vidare anges att beräkningar och periodiseringar ska kontrolleras samt att kundfordringar och leverantörsskulder ska granskas. På blanketten Granskningschema har A-son för samtliga fem revisionsuppdrag markerat med sin signatur vilka granskningsmoment hon har utfört och vilka perioder hon har granskat.

Vid granskningen har A-son använt blanketten ”Revisionsåtgärder” varvid hon har förtecknat granskade balanskonton, antecknat gjorda beräkningar, kontroller, avstämningar etc. Då hennes anteckningar är kortfattade kan inte alltid utläsas omfattningen av utförd granskning eller gjorda iakttagelser. Dokumenten är odaterade och det framgår därför inte heller när granskningen har genomförts.

I den dokumentation som A-son har gett in till RN saknas balans- och resultatrapporter för samtliga bolag. Vidare saknas dokumenterad granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. A-son har förelagts att kommentera avsaknaden av balans- och resultatrapporter samt dokumentation från granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Hon har uppgett att hon hade tillgång till bolagens balans- och resultatrapporter vid sin revision, att hon har granskat samtliga balanskonton och att hon ”stickprovvis kontrollerat resultaträkningarnas stora intäkter och kostnader löpande under året”. Hon har vidare uppgett att hon har följt upp bolagens verksamhet efter respektive räkenskapsårs utgång i samband med löpande granskning och även haft diskussion med företagsledarna. A-son har inte uppgett när den löpande granskningen efter räkenskapsårets utgång har genomförts eller verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisornämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser planering, riskanalys, noteringar om genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons revisionsarbete.

2.3.3 A-sons revisionsarbete

Intäktsredovisning, kassarutin och kontanthantering

Samtliga fem bolag bedriver verksamhet som innebär en omfattande kontanthantering. Av A-sons revisionsplan för **campingbolaget** framgår att hon har planerat att granska bl.a. campingavgifter och uthyrning av lägenheter, medan hon för **verkstadsbolaget** har noterat att försäljningen skulle granskas. För övriga bolag saknas uppgift om planerad granskning av bolagens intäktsredovisning och kontanthantering. Av A-sons dokumentation för revisionsuppdragen kan inte utläsas att hon för något av bolagen har granskat intäktsredovisningen eller rutinen för kontanthantering.

Beträffande utförd granskning har A-son för fyra av de här aktuella revisionsuppdragen – verkstadsbolaget, campingbolaget, klädbolaget och leksaksbolaget – uppgett att granskning av intäktsredovisning och kassahantering har skett ”med automatik vid substansgranskning”. RN har förelagt henne att förklara vad som avses med denna kommentar och hon har därvid uppgett följande. För **verkstadsbolaget** har hon granskat att alla kassarapporter under en viss månad är bokförda och att rätt moms har debiterats. Underlagen var kassarapporterna. För **campingbolaget** har hon stickprovskontrollerat resultaträkningens stora intäkter och kostnader löpande under året och kontrollerat att alla dagskassor har varit bokförda under de månader som hon har granskat. Rutinen är att kassaansvarig läser av kassan, upprättar kassarapport och räknar upp kontanter. För **klädbolaget** har hon gått igenom samtliga kassarapporter för en månad. Hon har även kontrollerat att momsen stämmer. Rutinen är sådan att kassaansvarig stämplar ut kassan, räknar kontanter och upprättar kassarapport. Avseende **leksaksbolaget** har hon gått igenom samtliga kassarapporter under ”en och samma månad” så att samtliga har blivit bokförda. Hon har granskat ”kassautslagningen” mot rapporten och samtidigt granskat att rätt moms uttagits. Vid dagens slut avläser den kassansvarige kassautslagningen och signerar rapporten.

Beträffande granskningen av intäktsredovisningen och kassahanteringen för **däckbolaget** har A-son uppgett följande. En av bolagets anställda läser av kassarapporter varje dag och räknar pengarna i kassan. Kassarapporter stämplas ut varje dag. Vid substansgranskning har hon kontrollerat att alla rapporter är bokförda och att rätt moms har utgått. Bolagets fakturering ”är integrerad i bokföringen”.

A-son har inte för något av bolagen verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

Samtliga fem här aktuella bolag bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagens rutiner för intäktsredovisning och kontanthantering. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon har granskat dessa rutiner. Hon har inte heller uppgett om hon har granskat kassaregistret i något av bolagen eller beskrivit några kontroller gjorda i syfte att förvissa sig om att samtliga intäkter har redovisats. Dessa brister i hennes granskning har inneburit att hon inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta finner RN att hon har allvarligt åsidosatt god revisions sed.

Varulager

Verkstadsbolagets varulager redovisas med ca 1,3 mnkr (motsvarande 23 % av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns en anteckning om att hon har utfört stickprovskontroll av prissättning mot lagerlista. **Klädbolagets** varulager redovisas med ca 1,5 mnkr (93 % av balansomslutningen). A-son har antecknat att hon har gjort stickprovskontroll vad avser pris mot leverantörsfakturer samt även stickprov av kontrollsummeringar. I dokumentationen för dessa revisionsuppdrag saknas såväl lagerlistor som underlag till granskningen. Det finns inte heller några andra anteckningar som visar omfattning och resultat av den granskning som anges vara utförd. **Leksaksbolagets** lager redovisas med ca 1,6 mnkr (motsvarande 86 % av balansomslutningen). Även för detta revisionsuppdrag saknas underlag till posten i A-sons dokumentation. Av anteckningar i A-sons dokumentation framgår att bolaget har beräknat lagrets anskaffningsvärde till 55 % av försäljningsvärdet som uppgick till ca 3 mnkr. I dokumentationen har A-son noterat att denna beräkning gav en bruttovinst om 45 %. Av uppgifter i årsredovisningen kan utläsas att bolagets bruttovinst uppgår till 36 % för räkenskapsåret.

A-son har förelagts att redogöra för vilken granskning hon har utfört för att verifiera lagrens existens och värde per balansdagen samt att bifoga dokumentation från sådan granskning. För leksaksbolaget har hon även förelagts att uppge hur hon har bedömt den av bolaget använda principen för lagervärdering.

Beträffande granskningen av **verkstadsbolagets** lager har A-son uppgett att lagerlistorna delvis har funnits hos bolaget samt att hon senast var närvarande vid en lagerinventering hos bolaget den 2 maj 2004. Vad avser **klädbolaget** har hon uppgett att hon inte har varit närvarande vid någon inventering. Beträffande **leksaksbolaget** har hon uppgett att alla varor inte har samma marginal utan att det använda värdet är ett snittvärde. Hon har också uppgett att det är "omöjligt att räkna marginalen på varje enskild produkt" samt att hon inte har varit närvarande vid någon inventering.

A-son har inte redogjort för någon utförd granskning av leksaksbolagets lager eller kommenterat den procentsats som bolaget har valt att tillämpa vid beräkningen av värdet på varulagret per balansdagen.

RN noterar följande.

Som bilagor till sina yttranden till RN har A-son gett in kopior av lagerlistor för verkstadsbolaget, klädbolaget och leksaksbolaget. RN konstaterar att det på lagerlistan för verkstadsbolaget finns noteringar om priskontroll av ett antal produkter. Vad avser klädbolaget har A-son ingett kopior av underlag från bolagets inventering först i samband med att hon har yttrat sig över RN:s promemoria med iakttagelser från granskningen. Lagerlistorna för klädbolaget omfattar produkter till ett värde om 163 000 kr. På dessa listor har hon noterat "P" och sin signatur för ett antal produkter. Leksaksbolagets lagerlistor omfattar produkter till ett värde av 131 000 kr. På dessa listor finns inga anteckningar om gjorda kontroller.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att det varken av A-sons dokumentation eller av hennes yttranden till RN går att utläsa vilka kontroller hon har gjort av lagrets existens i verkstadsbolaget, klädbolaget och leksaksbolaget. När det gäller leksaksbolaget kan det inte heller utläsas att hon har gjort någon granskning av lagrets värde. RN finner inte att A-son har gjort sannolikt att hon har haft grund för att godta av bolagen redovisade lagervärden. Posten varulager utgjorde en väsentlig tillgång

för vart och ett av de tre bolagen varför även denna brist i hennes granskning har inneburit att hon inte hade grund för att tillstyrka fastställande av verkstadsbolagets, klädbolagets och leksaksbolagets resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon allvarligt åsidosatt god revisions sed.

Andelar i handelsbolag samt fordringar hos koncernföretag

Campingbolaget har redovisat ”andra långfristiga värdepappersinnehav” med 639 000 kr.³ Av ett av A-sons arbetspapper framgår att posten avser andelar i ett handelsbolag. I årsredovisningen saknas notuppgift om innehavet samt om eventuella ansvarsförbindelser. Bolaget redovisar även fordringar hos koncernföretag om 130 000 kr samt skulder till koncernbolag med 67 000 kr. Vilken granskning som har utförts av dessa poster framgår inte av A-sons dokumentation.

A-son har uppgett att andelarna i handelsbolag består av kostnaden för förvärvet, 500 000 kr, samt handelsbolagets resultat. Hon har granskat att resultatet från handelsbolaget överensstämmer med handelsbolagets redovisade resultat. 130 000 kr är ett lån som har lämnats år 2005. Skulden till koncernföretag avser ett avbetalningskontrakt med Sparbanken. På frågan varför hon godtog att en skuld till en bank redovisades som ett koncernmellanhavande har hon uppgett att detta är ett misstag som endast kan förklaras med att hon befann sig i en pressad situation privat.

A-son har inte redogjort för någon granskning av posterna eller för hur hon bedömde värdet av tillgångarna. Hon har inte heller kommenterat bristerna i bolagets årsredovisning vad avser uppgifter om handelsbolaget.

RN gör följande bedömning.

I 5 kap. 8 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges vilka uppgifter som ska lämnas i en årsredovisning om dotterföretag och vissa andra företag. I 11 § i samma kapitel anges vidare att om företaget ingått ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag ska särskild upplysning lämnas om detta. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte bildat sig en uppfattning om värdet av andelarna i handelsbolaget och av bolagets fordran på koncernföretag, och hon har inte uppmärksammat bristerna i årsredovisningen. Hon har inte heller redogjort för någon granskning av tillgångarna eller av uppgifterna i årsredovisningen. Såväl andelarna i handelsbolaget om 639 000 kr som fordran om 130 000 kr utgjorde väsentliga tillgångar för campingbolaget, varför även denna brist i hennes granskning har inneburit att hon inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon allvarligt åsidosatt god revisions sed.

Årsredovisningar

För samtliga fem revisionsuppdrag saknas i förvaltningsberättelserna översikt över utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat enligt bestämmelsen i 6 kap. 1 § årsredovisningslagen. Det anges också i årsredovisningarna att bolagen följer Redovisningsrådets rekommendationer. Årsredovisningarna uppfyller dock inte de krav som ställs i dessa rekommendationer. I årsredovisningen för **däckbolaget** redovisas kassa och bank som en tillgång med minus 676 500 kr. RN har vidare noterat att flera av årsredovisningarna innehåller felaktiga rubriceringar och att det förekommer avvikelser mellan uppgifter om personalkostnader i resultaträkningarna och motsvarande uppgifter i noterna.

³ Bolagets egna kapital redovisades per balansdagen med ca 800 000 kr.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av årsredovisningarna samt att särskilt ange om hon uppmärksammade de brister i bolagens årsredovisningar som RN har iakttagit. Hon har som svar på detta uppgett att däckbolagets negativa saldo på kassa och bank beror på att ”minussaldo på check gör att minus uppstår”. Hon har vidare kommenterat differenserna avseende personalkostnaderna med att förändring av semesterersättning gör att resultatet blir lägre. Övriga ovan nämnda iakttagelser har hon inte kommenterat trots upprepade frågor från RN.

RN gör följande bedömning.

Som har framgått ovan innehåller årsredovisningarna ett flertal brister. Flertalet av de aktuella bristerna förekommer i flera årsredovisningar. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och av hennes yttranden till RN har hon inte uppmärksammat dessa brister. Mot den bakgrunden drar RN slutsatsen att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av bolagens årsredovisningar. Hon har härigenom åsidosatt god revisionsd.

Övriga iakttagelser

Leksaksbolaget har redovisat en skuld avseende ett avbetalningskontrakt för en bil. Av handlingarna i ärendet framgår att kontraktet var förenat med ett äganderättsförbehåll. Leksaksbolagets årsredovisning innehåller inte någon uppgift om detta äganderättsförbehåll.

A-son har uppgett att hon har kontrollerat säkerheten för leksaksbolagets lån och att ”avbetalningsskulden var kopplad till ägarförbehåll”. Hon har inte kommenterat förhållandet att årsredovisningen saknar uppgift om äganderättsförbehållet eller besvarat RN:s fråga om granskning av årsredovisningen i denna del.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 11 § årsredovisningslagen ska för varje skuldpost, om säkerhet ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om art och form. I det här sammanhanget likställs ett äganderättsförbehåll med en säkerhet.⁴ Leksaksbolaget har redovisat en skuld som var hänförlig till ett avbetalningskontrakt avseende en bil. Kontraktet var förenat med ett äganderättsförbehåll. Såvitt framgår av A-sons yttrande har hon inte uppmärksammat detta förhållande vid sin revision. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har hon åsidosatt god revisionsd.

3 Dnr 2008-112

3.1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. Bolagets verksamhet bestod i att driva en tobakshandel med onlinespel. Bolagets första räkenskapsår omfattade perioden den 30 juli 2004–31 december 2005. Den 22 april 2008 gick bolaget i likvidation.

⁴ Jfr bilaga 1 till årsredovisningslagen, där det anges att panten och därmed jämförliga säkerheter ska redovisas som poster inom linjen, samt kommentar nr 45 till schemat för balansräkning i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, där det anges att med ”därmed jämförliga säkerheter” avses främst äganderättsförbehåll avseende tillgångar som har upptagits i balansräkningen.

Vid en skatterevision i bolaget har Skatteverket bl.a. gjort följande iakttagelser, som redovisas i en revisionspromemoria daterad i maj 2007. Transaktioner som har skett via kassan har inte bokförts löpande. Insättningar av kontanta medel som gjorts på bolagets bankkonto och på ägarens privata bankkonto har inte bokförts. Transaktioner som har skett via bankkontot har bokförts på fel konto. När det gäller underlag för intäktsredovisningen har bolaget endast tagit ut ett tömningskvitto ur kassaapparaten varje månad och kassarullar och underlag för felslag saknas. Beträffande bolagets lager finns inga förteckningar bevarade.

Skatteverket har vidare anfört att per den 31 december 2005 uppgick bolagets kassabehållning till 0 kr och behållningen på checkkontot till 34 kr. Bolagets skuld till ägaren per detta datum har beräknats till ca 12 000 kr. I bokföringen redovisades dock vid samma tidpunkt kassan med 98 000 kr, checkkontot med 124 000 kr och skulden till ägaren med 118 000 kr. Per den 31 december 2006 beräknade Skatteverket att bolagets kassabehållning uppgick till ca 10 000 kr. I bokföringen redovisades dock kassan per detta datum med 145 000 kr. Vid upprättande av årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 har bolaget tagit hänsyn till vad som har framkommit i Skatteverkets utredning.

I underrättelsen har Skatteverket ifrågasatt A-sons revisionsinsats mot bakgrund av de missförhållanden i bolaget som framkom vid skatterevisionen. Skatteverket har särskilt pekat på följande förhållande. Det har förekommit misstämning mellan huvudboken och årsredovisningen i ett antal avseenden samt brister i redovisningen av kontot för lån till aktieägaren. Underlagen till intäktsredovisningen har varit bristfälliga och bl.a. bolagets kassa redovisades med för höga belopp. Bolaget har inte bokfört affärshändelser löpande. Vidare ifrågasätter Skatteverket A-sons insatser när det gäller granskning av bolagets lager.

A-son har avgett en revisionsberättelse utan anmärkningar för räkenskapsåret 2004/05. Under RN:s utredning av ärendet har A-son även avgett en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006. RN har tagit del av hennes revisionsdokumentation för de båda räkenskapsåren 2004/05 och 2006.

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2004/05 finns kopior på tre brev, ställda till bolaget och daterade den 31 mars, 2 juni respektive 8 september 2007, där hon efterfrågar räkenskaperna för räkenskapsåret 2006 samt frågar om Skatteverket har lämnat tillbaka verifikationerna för detta räkenskapsår. Hon har, efter telefonsamtal med bolagets företrädare, gjort anteckningar på brevkopiorna om att Skatteverket har verifikationerna och att de inte har lämnats tillbaka. Den senaste anteckningen är gjord den 17 september 2007. Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 avgavs först den 14 mars 2008. A-son avgav sin revisionsberättelse avseende detta räkenskapsår den 18 april 2008. Dagen efter, den 19 april, har hon meddelat styrelsen för bolaget att hennes uppdrag som revisor upphör. Som skäl har hon anfört att hon inte fick material för granskning avseende räkenskapsåret 2006 förrän i februari 2008, detta trots att materialet hade återlämnats från Skatteverket under augusti–september 2007. Hon har inte heller beretts tillfälle att granska räkenskaperna för mer än två månader för räkenskapsåret 2007.

Av uppgifter från Bolagsverket framgår att A-son i april 2009 fortfarande var registrerad som bolagets revisor.

A-son har i yttranden till RN uppgett att hon hade viss kontakt med bolaget under räkenskapsåret 2007 och fick löfte om att få tillgång till räkenskaperna. Hon skrev till bolaget om sin avgång som revisor i april 2008, eftersom hon först då hade fått kännedom om att bolaget hade fått räkenskaperna i retur från Skatteverket redan under augusti-september. Hon har vidare uppgett att hon inte anmälde sin avgång till Bolagsverket eftersom bolaget hade trätt i likvidation.

3.2 A-sons granskning avseende räkenskapsåret 2004/05

Bolagets omsättning redovisades med ca 1,9 mnkr för räkenskapsåret 2004/05. Dess tillgångar bestod av inventarier redovisade med 7 000 kr samt kassa och bank redovisade med 222 000 kr (avseende kassa och checkkonto som redovisades med 98 000 kr respektive 124 000 kr), totalt 229 000 kr. A-son har i sin revisionsplan antecknat att hon ska granska bolagets löpande redovisning och interna kontroll enligt schema och att granskningen av bokslut och årsredovisning ska ha som inriktning och omfattning att ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. I ett dokument "Anteckningar vid siffergranskning" har hon antecknat att bolaget är vilande och att hon den 15 juni har diskuterat med företagsledaren att checkkontot måste stämmas av. Hon har gjort verifikationsgranskning under sex månader och har kontrollerat momsredovisningen för två månader. Av hennes arbetspapper framgår att denna kontroll omfattade en granskning av att redovisade belopp "Enligt momsredov." överensstämmer med huvudboken. Hon har även antecknat att några verifikationer behövde korrigeras. Beträffande bolagets kassa och checkkonto har hon som genomförd revisionsåtgärd antecknat "löpande gr.". Därutöver finns noteringar om att avskrivning på inventarier och skatt har kontrollerats. Dokumentationen innehåller inte några ytterligare anteckningar om utförd granskning av bolagets räkenskaper.

RN har förelagt A-son att kommentera Skatteverkets uppgifter om oredovisade belopp och differenser på bolagets checkkonto samt misstämningen mellan det redovisade och det verkliga saldot på checkkontot per den 31 december 2005. Hon har även förelagts att uppge hur hon har verifierat saldot per balansdagen och att redogöra för om hon har utfört någon granskning av checkkontot. Hon har vidare förelagts att kommentera Skatteverkets uppgift om brister i den löpande bokföringen och i redovisningen av mellanhavanden med aktieägaren samt de bristfälliga underlagen till intäktsredovisningen. Hon har också förelagts att redogöra för sin granskning av för bolaget viktiga rutiner såsom intäktsredovisning och kassahantering, samt för sin granskning av bolagets avräkning mot ägaren och av årsredovisningen.

A-son har uppgett att hon har granskat bolagets räkenskaper och att underlagen var bristfälliga. Hon har haft tillgång till "sporadiska kontoutdrag" och hon har uppmärksammat differensen på checkkontot samt påpekat denna för bolaget brevlades. Vid den löpande granskningen uppmärksammade hon att kassan inte avlästes varje dag. Den 15 juni 2006 informerade hon företagsledaren om att kassan måste läsas av varje dag. Hon har inte kunnat följa upp hur kassaredovisningen hanterades efter detta datum då hon på grund av taxeringsrevisionen inte hade tillgång till bolagets bokföring.

RN noterar att A-son inte har kommenterat Skatteverkets uppgifter om brister i löpande bokföring m.m. Hon har inte heller redogjort för någon granskning av rutiner, av avräkningen med bolagets ägare eller av årsredovisningen. Hon har inte verifierat uppgiften att hon har påtalat differensen på bolagets checkkonto med någon dokumentation.

3.3 A-sons granskning avseende räkenskapsåret 2006

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 är, som har framgått ovan, daterad den 14 mars 2008 och A-sons revisionsberättelse den 18 april 2008. I revisionsberättelsen har hon angett att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Hon har tillstyrkt att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och att resultatet disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Hon har anmärkt på att bolagets interna rutiner är bristfälliga och att hon

på grund av att "uppenbarliga" felaktigheter har förekommit i bolagets redovisning "ej kan bevilja ansvarsfrihet". Hon har även anmärkt på att årsredovisningen har upprättats för sent.

Bolagets omsättning för räkenskapsåret 2006 redovisades med ca 2,3 mnkr och årets resultat med minus 193 000 kr. Bland tillgångarna redovisades goodwill, som enligt not anskaffats för 620 000 kr, med 558 000 kr, lager med 106 000 kr och kassa och bank med 41 000 kr. En skuld benämnd "skuld tax.revision" redovisades med 636 000 kr.

I revisionsplanen har A-son antecknat att hon ska granska bolagets löpande redovisning och interna kontroll enligt schema. I revisionsplanens avsnitt om granskning av bokslut och årsredovisning har hon inte gjort några anteckningar. I dokumentet "Anteckningar vid siffergranskning" har hon gjort följande notering: "Som framgår av tax.revision finns det uppenbara brister i intern kontroll". Hon har vidare antecknat att hon har kontrollerat erhållna lönebidrag samt att hon funnit att skatter och avgifter inte har betalats. Hon har gjort verifikationsgranskning under åtta månader och kontrollerat källskatteavdrag för två månader. Avseende kontroll av momsredovisning och arbetsgivaravgifter har hon antecknat att dessa kontroller har utförts av Skatteverket. Som underlag till posten goodwill finns i hennes dokumentation en kopia av ett köpeavtal enligt vilket bolaget hade förvärvat en rörelse för 620 000 kr omfattande inventarier, rättigheter och goodwill. Vad avser bolagets lager har A-son antecknat "lagerspec saknas" och beträffande kassabehållningen har hon noterat att kassan uppgår till 10 000 kr enligt företagsledaren och Skatteverket. Beträffande den redovisade posten "skuld tax.revision" har hon antecknat "Enl. skatteverket".

Mot bakgrund av A-sons här redovisade noteringar har RN förelagt henne att redogöra för vilka fel som har förekommit i redovisningen, på vilken grund hon ansåg att bolagets årsredovisning var upprättad enligt årsredovisningslagen samt vilken grund hon hade för att tillstyrka att bolagsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna. Hon har vidare förelagts att redogöra för sin granskning av bolagets rörelseförvärv, bolagets kassa, posten "skuld tax.revision" samt de övriga justeringar i bokföringen som hade föranletts av Skatteverkets påpekanden. Slutligen har hon förelagts att redogöra för eventuella överväganden rörande skyldigheten att anmäla misstanke om brott enligt bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen.

A-son har uppgett att de felaktigheter hon syftar på i sina anteckningar är att kassor inte är avlästa, att det inte har genomförts någon lagerinventering, att skatter och avgifter inte har betalats samt att checkkontot inte har stämts av. De skatter som inte hade betalats i rätt tid var beloppsmässigt små varför hon valde att inte särskilt notera detta förhållande i revisionsberättelsen. Vad avser årsredovisningen har A-son anfört att den inte är upprättad enligt årsredovisningslagen. Att hon inte angav detta i sin revisionsberättelse beror på att hon har varit utsatt för oerhörd stress. Beträffande granskningen av bolagets förvärv av en rörelse har hon uppgett att de förvärvade inventarierna enligt uppgift var gamla varför de inte har åsatts något värde. På RN:s fråga om utförd granskning av kassaredovisningen, bolagets rättelse av kassasaldot samt övriga justeringar föranledda av Skatteverkets granskning har A-son anfört att "då Z-kvitton ej sparats varje dag" är det endast "den månadsvis[a] redovisningen som går att följa." Hon har vidare uppgett att underlag till den av bolaget redovisade skulden om 636 000 kr var Skatteverkets promemoria, "som bolaget redovisat och accepterat". A-son har inte redogjort för några egna granskningsåtgärder avseende denna skuld. Hon har vidare uppgett att "misstanke om brott övervägdes, dock hade bolaget vidtagit rättelse i enlighet med Skatteverkets promemoria".

3.4 RN:s bedömning

Bolaget bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett innebär 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 kassarutin och kontanthantering. Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att hon, trots att bolaget var nystartat, har underlåtit att granska denna för bolaget mycket viktiga rutin under två räkenskapsår i följd.

Trots en notering om att bolaget var vilande per den 31 december 2005 har A-son inte gjort några anteckningar rörande det faktum att bolaget redovisade en kassabehållning om 98 000 kr. Av såväl Skatteverkets som av A-sons egna uppgifter framgår vidare att det fanns en differens mellan det verkliga och redovisade saldot på checkkontot per balansdagen. A-son har uppgett att hon vid revisionen av räkenskapsåret 2004/05 uppmärksammade och påtalade differensen i redovisat saldo på bolagets checkkonto. Trots att bolaget inte vidtog rättelse har hon avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen. Av A-sons dokumentation och yttranden till RN kan inte utläsas att hon har gjort någon granskning av bolagets avräkning mot ägaren eller av årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05.

Under räkenskapsåret 2006 var bolaget föremål för en skatterevision. Av Skatteverkets revisionspromemoria framgår att det fanns allvarliga missförhållanden i bolaget och brister i bokföringen som berörde ett antal olika poster, däribland bolagets intäktsredovisning. A-son har haft tillgång till Skatteverkets promemoria vid sin revision. Av A-sons dokumentation och av hennes yttranden till RN kan inte utläsas att Skatteverkets uppgifter föranledde henne att utvidga sin revisionsinsats. Bolaget redovisade en skuldpost om 636 000 kr med anledning av Skatteverkets påpekanden, men A-son har inte gjort någon granskning av hur denna post hade beräknats eller vad den avsåg. Hon har även i övrigt gjort en otillräcklig granskning av för bolaget väsentliga tillgångar och skulder, däribland lagret och den goodwill som var hänförlig till bolagets rörelseförvärv.

RN finner att bristerna i A-sons granskning var sådana att hon inte för något av räkenskapsåren hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon allvarligt åsidosatt god revisionsbedömning. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 har hon vidare uppgett att bolagets årsredovisning var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen, trots att hon själv har uppgett till RN att så inte var fallet. Även detta innebär ett åsidosättande av god revisionsbedömning. Det faktum att hon befann sig i en pressad situation kan inte förändra denna bedömning, mot bakgrund av att hon trots detta har valt att avge en revisionsberättelse. När det gäller revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 har hon också åsidosatt god revisionsbedömning genom att inte klart ange vilka brister som hade förekommit i bolagets rutiner.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad senast denna dag. Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen att bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång ska bolaget betala en förseningsavgift enligt 8 kap. 6 § samma lag. Om bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Högsta domstolen har i NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade avgett årsredovisningar för ett räkenskapsår knappt tre månader för sent och för följande räkenskapsår drygt fyra månader för sent. Det bolagets styrelseledamot dömdes till ansvar för bokföringsbrott. Brotten bedömdes inte vara ringa.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som vid sin revision finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i bestämmelsen angivna brott, bland annat bokföringsbrott, ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Revisorn ska i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor därefter ska revisorn avgå från sitt uppdrag och i samband därmed i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte avgå och göra anmälan till åklagare, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

RN konstaterar inledningsvis att bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 upprättades först ett år och två och en halv månad efter räkenskapsårets utgång, dvs. drygt åtta månader för sent. Mot bakgrund av ovan nämnda rättspraxis måste detta förhållande anses ha medfört att bolagets styrelse kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Det ankom därmed på A-son att enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen underrätta bolagets styrelse om att styrelseledamöterna kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Om någon årsredovisning därefter inte skulle ha lagts fram inom fyra veckor från denna underrättelse skulle hon även ha varit skyldig att avgå från revisionsuppdraget och göra en anmälan om sina misstankar till åklagare. Genom att inte underrätta styrelsen om sina misstankar har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsd.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon ska lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. A-son har i ett brev till styrelsen anmält att hennes uppdrag som revisor har upphört vilket hon enligt den ovan nämnda bestämmelsen även skulle ha anmält till Bolagsverket. Det faktum att bolaget kort därefter kom att försättas i likvidation föranleder inte någon annan bedömning, eftersom ett uppdrag som revisor enligt 25 kap. 31 § aktiebolagslagen inte upphör genom att bolaget går i likvidation. Genom att inte anmäla sin avgång till Bolagsverket har hon åsidosatt god revisorsd.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son har upprättat en årsredovisning för en av sina revisionsklienter, vilket står i strid med aktiebolagslagens jävsregler. Vidare har hon, när det gäller de fem uppdrag som omfattas av kvalitetskontrollärendet, inte dokumenterat sin granskning på föreskrivet sätt. I dessa revisionsuppdrag har hon även underlåtit att granska bolagens intäktsredovisning och kontanthantering. Inte heller i det revisionsuppdrag som behandlas i Skatteverkets underrättelse har hon gjort någon sådan granskning, under något av de två räkenskapsår som RN har granskat. Detta har inneburit att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. För tre av bolagen som behandlas i kvalitetskontrollärendet är hennes lagergranskning så bristfällig att hon även av det skälet har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I ett annat av bolagen som behandlas i kvalitetskontrollärendet har hon gjort en bristfällig granskning av en annan väsentlig balanspost, nämligen andelar i ett handelsbolag. RN har vidare funnit att A-son inte har utfört en godtagbar

granskning av bolagens årsredovisningar. I det uppdrag som behandlas i Skatteverkets underrättelse har hon i revisionsberättelsen uppgett att årsredovisningen var upprättad enligt årsredovisningslagen trots att så inte var fallet samt anmärkt på brister i bolagets interna rutiner men underlåtit att klart ange vilka brister hon iakttagit. I det uppdrag som behandlas i Skatteverkets underrättelse har RN funnit att hon hade anledning att misstänka att en styrelseledamot hade gjort sig skyldig till brott, men hon har trots detta underlåtit att underrätta bolagets styrelse om detta.

Det finns anledning att återigen framhålla att samtliga de bolag som har omfattats av RN:s granskning hade en omfattande kontanthantering. Det är mot den bakgrunden särskilt allvarligt att A-sons granskning av bolagens intäktsredovisning har uppvisat så stora brister. Detta gäller i synnerhet det uppdrag som omfattas av Skatteverkets underrättelse, där A-son genom Skatteverkets utredning hade fått tydliga indikationer på brister i bolagets rutiner och intäktsredovisning. Det är också mycket allvarligt att A-son i fyra av de fem uppdrag som behandlas i kvalitetskontrollärendet har gjort en otillräcklig granskning av väsentliga balansposter. RN:s utredning har omfattat totalt sju revisioner – de fem uppdrag som omfattas av kvalitetskontrollärendet samt hennes revision av två räkenskapsår i det bolag som behandlas i Skatteverkets underrättelse. I samtliga dessa sju revisioner har RN funnit att A-son har tillstyrkt fastställande av bolagens balans- och resultaträkningar utan att ha grund för detta. Även i övrigt har RN funnit att A-sons revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister. Hon har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid en sammantagen bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen 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, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

Avvikande mening av ledamöterna Leif Lundfors och Anita Österholm

Med beaktande av att A-son under sin tidigare yrkesutövning som revisor inte har meddelats någon varning, finner vi inte att omständigheterna i de aktuella ärendena är så synnerligen försvårande att godkännandet ska upphävas.