

LR: Dom 2006-12-13, mål nr 10624-06

KamR: beslut att ej meddela PT, 2007-11-14, mål nr 31-07

D 10/06

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i G-stad (dnr 2003-1267), en privat anmälan (dnr 2004-275) samt en underrättelse från Skatteverket (dnr 2004-1448) avseende godkände revisorn A-son, vilket har föranlett RN att öppna tre disciplinärenden. A-son har vidare varit föremål för Svenska Revisorsamfundet SRS kvalitetskontroll. Vad som därvid har framkommit har föranlett RN att öppna ytterligare ett disciplinärende (dnr 2005-617). Ärendena behandlas i avsnitt 2–5. Därefter görs i avsnitt 6 en sammanfattande bedömning av de fyra ärendena.

Enligt egen uppgift hade A-son 198 aktiva revisionsuppdrag när det sistnämnda disciplinärendet (dnr 2005-617) initierades. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB. Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma vid revisionsbyrån.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärenden de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

2 Dnr 2003-1267

2.1 Skattemyndighetens underrättelse jämte bilagor

Av skattemyndighetens underrättelse jämte bilagor framgår bl.a. följande. Skattemyndigheten har företagit skatterevision i ett aktiebolag, i vilket A-son har varit vald revisor. Under räkenskapsåret 2001 uppgick bolagets redovisade omsättning till 895 000 kr, vilken huvudsakligen skall ha härrört från uppdrag med inriktning på att förmedla bostadsrätter på västkusten, "[A]-projektet". Skattemyndigheten har ifrågasatt på vilka grunder A-son har kunnat godta bolagets redovisning av två fakturor om 500 000 kr respektive 93 750 kr inklusive mervärdesskatt utan godtagbart underlag. A-son har för räkenskapsåret i fråga lämnat en revisionsberättelse utan avvikelser.

Faktura från X AB

Bolaget har kostnadsfört en faktura från X AB avseende ”kostnadstäckning samt konsultarvode för försäljning av [Z AB]” om totalt 500 000 kr, varav mervärdesskatt har utgjort 100 000 kr. På fakturan finns en handskriven kvittens ”Kvitteras 010504 S-stad [NN]”. Fakturan är daterad den 4 maj 2001 men affärshändelsen är bokförd redan den 30 april 2001. Bokföringsdatumet överensstämmer med datumet för de uttag om sammanlagt 500 000 kr som har skett från bolagets bankkonto. På fakturan finns ett bankgironummer angivet och X AB:s adress har uppgetts vara W-stad. Trots detta påstås fakturan vara kontantbetald i S-stad samma dag som den har utställts. Den som kvitterat betalningen, NN, saknar känd anknytning till X AB. Bolaget, dvs. A-sons revisionsklient, har sitt säte i G-stad.

Vid skattemyndighetens kontroll av likvidströmmarna har följande framkommit. Enligt bolagets bokföring har det skett två uttag från bolagets bankkonto den 30 april 2001 om sammanlagt 500 000 kr. Dessa uttag har motkonterats konto 4041 Inköp främmande tjänster (400 000 kr) respektive konto 2641 Ingående moms (100 000 kr). Av bankallegaten i anslutning till gjorda uttag framgår att bolaget har tagit ut 50 000 kr och satt in motsvarande belopp direkt på en privatpersons bankkonto. Vidare har bolaget tagit ut 450 000 kr, varav 300 000 kr har använts för att köpa en postväxel. Postväxelbeloppet har sedan satts in på ett bankkonto som tillhör sambon till den person som var uppgiven mottagare till ovannämnda 50 000 kr. Båda personerna saknar känd anknytning till X AB. Av bokföringen framgår inte hur resterande del av uttaget belopp, dvs. 150 000 kr, har disponerats. Det normala förfarandet, enligt skattemyndighetens mening, vid betalning av en faktura i denna storleksordning och där mottagaren har ett bankgirokonto, måste vara att via banksystemet göra en överföring direkt till det fakturerande bolaget.

Beträffande vad som ingår i fakturerade tjänster ”kostnadstäckning samt konsultarvode för försäljning av [Z AB]” har bolaget uppgett att fakturan bl.a. avser anvisningsprovision för förmedling av köpare samt ersättning för utlägg. På fråga av skattemyndigheten har bolaget inte kunnat lämna några tillfredsställande underlag som stöd för dessa uppgifter. Såvitt framkommit skall bolaget ha betalat konsultarvode för anvisning av köpare som inte förbundit sig att förvärva någon bostadsrätt.

Enligt skattemyndighetens bedömning visar omständigheterna att fakturan från X AB saknar verklighetsgrund. Ingenting tyder på att fakturerade tjänster har utförts för bolagets räkning eller att X AB har mottagit någon betalning.

Faktura från Y AB

Bolaget har dessutom under året kostnadsfört en faktura från Y AB avseende ”konsultarvode” om totalt 93 750 kr, varav mervärdesskatt har utgjort 18 750 kr. Bolaget har till skattemyndigheten uppgett att fakturan avsett anvisningsprovision för förmedling av köpare till bostadsrätter på västkusten samt ersättning för utlägg. Bolaget har inte visat något underlag till stöd för att de presumtiva köparna har förvärvat några bostadsrätter. Vid skattemyndighetens granskning av bolagets bokföring har noterats att betalning av fakturan uppges ha skett samma dag som den har daterats. Det finns inget underlag som utvisar att fakturabeloppet har betalats till Y AB. I anslutning till fakturan har i bokföringen påträffats ett bankallegat som utvisar att 75 000 kr har tagits ut från bolagets bankkonto, varav 50 000 kr har använts för att köpa en postväxel som är ställd till ställföreträdaren för Y AB personligen. Vem som har mottagit resterande uttaget belopp från banken om 25 000 kr, liksom ett belopp om 18 750 kr som har minskat bolagets kassabehållning, framgår inte av bokföringen.

2.2 A-sons yttranden

A-son har i yttranden till RN anfört bl.a. följande. Vid granskningen rörande räkenskapsåret 2001 noterades att "Inköp av främmande tjänster" hade tillkommit under året. Han ställde då frågor till bolagets ställföreträdare om vad som avsågs härmed, varpå denne redogjorde för "[A]-projektet" samt uppgav att kostnaderna avsåg arvoden i samband med projektet. Endast ett fåtal fakturor var kostnadsförda på det aktuella kontot. Den största fakturan avsåg X AB. Därutöver fanns ytterligare fakturor på lägre belopp, däribland fakturan från Y AB. Beträffande fakturan från X AB ställde A-son frågor till bolagets ställföreträdare angående fakturans innehåll, vilka intäkter bolaget skulle erhålla och varför så stora belopp hade betalats kontant. Förutom ovan angivna redogörelse av "[A]-projektet" redogjorde bolagets ställföreträdare för händelseförloppet vid betalningen av fakturan till NN. Ställföreträdaren uppgav därvid att kontanta affärer var gängse i branschen samt att leverantören krävde kontant betalning. Skriftliga avtal förekom inte mellan kända affärskollegor. A-son kontrollerade via Patent- och Registreringsverkets bolagsavdelning (numera Bolagsverket) att X AB existerade. Underlaget som granskades var således fakturorna. Mot bakgrund härav samt med hänsyn till den muntliga redogörelse som bolagets ställföreträdare hade lämnat fanns det i vart fall inget som då motsade bedömningen att fakturorna var korrekta och att betalningar hade erlagts på redovisat sätt. Ytterligare granskning har inte skett.

På RN:s fråga hur A-son har granskat bolagets likvidströmmar har han uppgett att samtliga likvidkonton har granskats, varvid det kontrollerades att respektive konto var redovisat och upptaget med rätt belopp samt att inga avvikelser fanns mellan bokslutsspecifikationerna och kontoutdragen per balansdagen.

A-son har i samband med slutrevisionen lämnat en skriftlig promemoria till bolaget i vilken han bl.a. framfört följande synpunkter rörande bolagets betalningsrutiner: "Vid betalning av fakturor är det normalt att företag använder sig av gängse betalningsrutiner såsom bankgiro eller postgiro och ej kontanta betalningar. Exempelvis betalningen av fakturan från [X AB]".

2.3 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2001. A-son uppger i sin granskningsplan för detta år under rubriken "Väsentliga händelser" att "Inköp främmande tjänster har tillkommit jfrt föreg. år". Likartade kommentarer återfinns på ett arbetspapper som rör granskningen av bolagets resultaträkning och åtföljs av noteringen "Anm". Noteringar rörande vidtagna granskningsåtgärder eller gjorda iakttagelser avseende de två fakturorna saknas i dokumentationen. Det finns inte heller någon anteckning om de muntliga redogörelser som bolagets ställföreträdare i denna fråga skall ha lämnat till A-son. Dessutom saknas kopior av fakturorna från X AB och Y AB.

Såvitt avser granskningen av likvidströmmar som är hänförliga till betalningen av de två fakturorna återfinns varken några handlingar eller noteringar om granskningsåtgärder rörande bolagets bank- eller kassakonton i dokumentationen. Av denna framgår inte heller om A-son har granskat kontot Inköp främmande tjänster.

2.4 RN:s bedömning

Betalningen av de två aktuella fakturorna om sammanlagt 593 750 kr har utgjort väsentliga affärshändelser för bolaget under räkenskapsåret 2001. Redan av det skälet har det ålegat A-son att ägna dessa fakturor särskild uppmärksamhet. På fakturan från X AB om 500 000 kr har det dessutom funnits en notering om att den har betalats kontant, vilket även A-son har noterat. Kontantbetalning av så stora belopp mellan två företag framstår som ett så avvikande beteende från vad som normalt sett kan antas förekomma att A-son även på den grunden har haft anledning att fördjupa sin granskning rörande dessa fakturor.

A-son har uppgett att han vid sin granskning har haft tillgång till nämnda fakturor. Förutom dessa fakturor och de muntliga förklaringar som bolagets ställföreträdare har lämnat, har det i ärendet inte framkommit att han har tagit del av något underlag som styrker vilka tjänster som de fakturerande bolagen har tillhandahållit hans revisionsklient eller som visar vilka av revisionsklientens intäkter som har hänfört sig till de angivna kostnaderna. Såvitt avser kontantbetalningen av dessa fakturor har A-son utan vidare kontroller godtagit den förklaring som bolagets ställföreträdare har lämnat om att kontantbetalning var gängse inom branschen. Dessutom har det i ärendet inte framkommit att A-son har granskat bolagets likvidströmmar i anslutning till betalningarna av dessa fakturor. Med hänsyn till det ovan anförda finner RN att A-son – i fråga om dessa för bolaget väsentliga affärshändelser – nästan uteslutande har förlitat sig på vad bolagets ställföreträdare har uppgett utan att vidta egna erforderliga granskningsåtgärder. A-son har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2001. Det förhållandet att A-son har kommenterat bolagets betalningsrutiner i en skriftlig promemoria till bolaget medför inte annan bedömning.

3 Dnr 2004-275

3.1 Inledning

RN har mottagit en anmälan rörande A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag. Anmälan avser räkenskapsåren 1997/98–2000/01. RN har dock begränsat sin utredning till räkenskapsåren 1998/99–2000/01. Bolaget har under dessa tre räkenskapsår redovisat en omsättning om ca 2 mnkr. Räkenskapsåret har varit den 1 maj–30 april. Verksamheten i bolaget har bestått av försäljning av heminredning samt målning och renovering av möbler.

Av anmälan jämte bilagor framgår bl.a. följande. A-sons revisionsbyrå har, utöver revisionsuppdraget, anlåtts av bolaget för upprättande av årsbokslut, årsredovisningar och deklARATIONER till och med räkenskapsåret 1999/00. – Under år 2001 bytte bolaget till nya redovisningskonsulter, vilka upptäckte ett flertal brister i redovisningen. Detta ledde till en närmare granskning av bolagets bokföring och årsredovisningar varvid så allvarliga felaktigheter framkom att bolaget inte ansåg sig ha något annat val än att göra om räkenskaperna avseende räkenskapsåren 1997/98–2000/01. Resultatet av rättelserna redovisades i en not i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001/02 och belastade även resultatet för det året.

A-son har uppgett bl.a. följande om själva revisionsuppdraget. De iakttagelser av felaktigheter och brister i bolagets bokföring som har framkommit vid anmälarnas granskning torde i huvudsak vara riktiga. I årsredovisningen som lades fram vid bolagsstämman den 26 november 2002 har samtliga felaktigheter rättats till. Mot bakgrund av att han har haft full tilltro till företagsledaren och sin medarbetare och att påtalade fel och brister har kunnat rättas till under den tid han var vald revisor, upplever han inte att han har brutit ”disciplinärt” i sina skyldigheter som revisor.

A-son har lämnat revisionsberättelser utan avvikelser för räkenskapsåren 1998/99 och 2000/01. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1999/00 har han anmärkt på att bolaget inte har redovisat och betalat skatter, avgifter och mervärdesskatt i rätt tid. Upplysningsvis kan även nämnas att han i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02 endast har anmärkt på att årsredovisningen har upprättats för sent. A-sons revisionsinsats rörande det sistnämnda räkenskapsåret är dock inte föremål för RN:s prövning i detta ärende.

I de följande avsnitten behandlas de olika frågeställningarna var för sig.

3.2 A-sons oberoende som revisor

I anmälan uppges att A-sons revisionsbyrå även har anlits av bolaget för upprättande av årsbokslut, årsredovisningar och deklarerationer. A-son har till RN uppgett att hans assistent skötte det huvudsakliga revisionsarbetet samt biträdde vid upprättandet av årsbokslut, årsredovisning och deklarerationer. I A-sons dokumentation för räkenskapsåren 1998/99–2000/01 anges att revisionsbyrån även har tillhandahållit bolaget tjänster som rör bokslut, årsredovisningar samt bolagsdeklarerationer.

3.2.1 RN:s bedömning

Enligt 10 kap. 17 § aktieföretagslagen (1975:1385), jämförd med 10 kap. 16 § första stycket 2 samma lag, får en revisor vid sin revision inte anlita någon som biträder vid det reviderade företagets bokföring.¹ Med bokföring avses bland annat upprättande av bokslut och årsredovisning. A-son har uppgett att hans revisorsassistent har varit delaktig i upprättandet av företagets bokslut och årsredovisningar. Enligt A-sons dokumentation har dessa tjänster erbjudits revisionsklienten för samtliga här aktuella räkenskapsår. Annat har således inte framkommit än att A-son vid ifrågasvarande revisioner har anlitat en assistent som dessutom biträtt vid företagets bokföring. Härigenom har A-son åsidosatt en grundläggande jävsbestämmelse i aktieföretagslagen.

3.3 Bolagets redovisning av pågående arbeten

3.3.1 Anmälan och övriga handlingar

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 1998/99–2000/01 har posten pågående arbeten upptagits till 280 000 kr, 279 000 respektive 279 000 kr. Bolagets egna kapital redovisades för dessa räkenskapsår till 75 000 kr, 126 000 kr respektive 141 000 kr. Enligt anmälan har posten varit kraftigt övervärderad varje år, då det redovisade beloppet även har omfattat beställningar för framtida leveranser. Rätteligen borde posten ha redovisats med 104 000 kr, 99 000 kr respektive 40 000 kr. De senare beloppen har även legat till grund för de justeringar rörande tidigare räkenskapsår som har påverkat resultatet för räkenskapsåret 2001/02 och som har redogjorts för i årsredovisningen för det året. A-son, som har reviderat även räkenskapsåret 2001/02, har inte haft några synpunkter på vidtagna justeringar.

¹ Sedan den 1 januari 2006 återfinns motsvarande bestämmelser i 9 kap. 17-18 §§ aktieföretagslagen (2005:551).

3.3.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Beträffande granskningen av posten pågående arbeten förlitade han sig på sin assistent som löpande skötte denna. Respektive räkenskapsår har assistenten avrapporterat till honom. Ifråga om uppgifter om pågående arbeten torde en revisor ha fog för att få förlita sig på företagsledarens uppgifter. A-son har besökt företaget och haft genomgång av underlagen med företagsledningen. Företagsledningen har upprättat en förteckning över pågående arbeten och han har varje räkenskapsår gått igenom denna post för post med företagsledningen.

3.3.3 A-sons revisionsdokumentation

I granskningsplanerna för samtliga här aktuella räkenskapsår har pågående arbeten bedömts ha hög risk och hög väsentlighet.

På ett arbetspapper som rör granskningen av posten pågående arbeten räkenskapsåret 1998/99 har A-sons assistent noterat "U.a" efter granskningsåtgärderna "Stäm av mot specifikation" och "Rimlighetsbedöm mot tidigare år". Som sammanfattning har angetts att "Företaget måste bli bättre på kalkyler och uppföljning av pågående arbeten". Slutsatsen uppges vara att posten synes vara rimligt redovisad. Som underlag för granskningen finns en bokslutsbilaga med en specifikation över pågående arbeten per balansdagens datum, på vilken beställarnas namn och respektive belopp finns angivna. Specifikationen har skrivits under av företagsledaren.

För räkenskapsåret 1999/00 har på motsvarande arbetspapper som redogjorts för ovan gjorts likalydande noteringar med det undantaget att en sammanfattning saknas. Liksom föregående år består underlaget av en bokslutsbilaga med specifikation, men det här året är inte specifikationen undertecknad av företagsledaren.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2000/01 återfinns på arbetspapperet som avser granskningen av pågående arbeten motsvarande noteringar som året innan. Som underlag finns en bokslutsbilaga där pågående arbeten "enl uppg" redovisas med 279 000 kr, en specifikation samt två faxmeddelanden från bolaget till A-sons assistent. Specifikationen uppges avse beställda arbeten per balansdagens datum, vars sammanlagda belopp avviker från vad som redovisats på bokslutsbilagan. I faxmeddelandena anges att värdet av beställda möbler samt möbler som är inlämnade för renovering uppgår till 279 000 kr per balansdagens datum. Av detta belopp uppges 75 000 kr avse möbler som skall levereras till kund i slutet av oktober 2001 och i början av år 2002. I dokumentationen finns även ett brev från redovisningskonsulten till A-sons assistent, av vilket framgår att de uppgifter som företagsledaren har lämnat rörande värdet av pågående arbeten – enligt konsulten – även kan omfatta beställningar av arbeten som ännu inte har påbörjats.

3.3.4 RN:s bedömning

A-son har i sina granskningsplaner för samtliga här aktuella räkenskapsår bedömt pågående arbeten som en post som har både hög risk och hög väsentlighet. Med hänsyn till storleken på denna post i förhållande till bolagets egna kapital delar RN denna bedömning. A-son har dock – trots sina anteckningar i granskningsplanen – förlitat sig på de uppgifter som hans assistent och bolagets ställföreträdare har lämnat till honom. Annat har inte framkommit än att A-son har godtagit dessa uppgifter utan att vidta några egna granskningsåtgärder. Särskilt anmärkningsvärt är detta vad avser revisionen av räkenskapsåret 2000/01 då det i A-sons dokumentation finns ett

flertal handlingar som indikerar oklarheter huruvida posten pågående arbeten endast innehåller per balansdagen nedlagda kostnader för kundernas räkning. Mot bakgrund av ovan angivna brister i A-sons granskning har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren i fråga.

3.4 Bolagets redovisning av mervärdesskatt

3.4.1 Anmälan och övriga handlingar

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. att bolaget har varit föremål för en skatterevison, vilken skall ha omfattat perioden den 1 maj 1996–31 juli 1998. Mot bakgrund av vad som därvid framkommit har skattemyndigheten fattat ett flertal beslut rörande bolagets mervärdesskatt, bl.a. ett beslut meddelat den 16 april 1999 där bolaget har påförts ytterligare mervärdesskatt med 106 000 kr. Av detta belopp avsåg 82 000 kr felaktigt avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket kunde hänföras till en ombyggnad av en stadigvarande bostad under räkenskapsåret 1997/98.

3.4.2 A-sons yttranden

Beträffande granskningen av bolagets skatter och avgifter har A-son uppgett att han förlitade sig på sin assistent. Bolaget hade i många år haft dålig likviditet på grund av lönsamhetsproblem varför ”viss eftersläpning hade skett såsom skatter och avgifter”. Anmärkning borde ha skett i respektive revisionsberättelse. Han fick inför varje revisionsberättelse besked om att skatter och avgifter faktiskt hade betalats. Det har sedermera visat sig att uppgifterna var oriktiga. I backspiegelsperspektiv borde han inte ha förlitat sig på revisorsassistenten utan kontrollerat själv.

3.4.3 A-sons revisionsdokumentation

I A-sons granskningsplan för räkenskapsåret 1998/99 anges som en iakttagelse från tidigare revisioner att bolaget släpar efter ”med moms och skatter”. På hans arbetspapper rörande kortfristiga skulder har efter samtliga revisionsåtgärder noterats ”U.a” och som slutsats anges att posten synes vara rimligt redovisad. Av en bokslutsbilaga framgår dock att bolagets mervärdesskatteskuld om 82 000 kr till följd av felaktigt avdrag vid ombyggnad har redovisats som kortfristig skuld både vid ingången och utgången av räkenskapsåret 1998/99.

I granskningsplanen för räkenskapsåret 2000/01 anges återigen att bolaget har ”eftersläpning med moms och skatter”. På ett arbetspapper finns en notering att bolaget ”Har varit dåliga betalare hä[n]förligt till tidigare år” samt ”Har haft eftersläpningar från tidigare år”. Som slutsats anges därefter ”Posten synes rimligt redovisad”. Av en bokslutsbilaga framgår att bolaget hade en ”felredovisad” mervärdesskatt för december 2000 med drygt 47 000 kr.

3.4.4 RN:s bedömning

A-son har i sina granskningsplaner för de aktuella räkenskapsåren uppmärksammat att bolagets skatte- och avgiftsredovisning tidigare år har varit bristfällig. Trots detta har annat inte framkommit än att han även vid granskningen av bolagets mervärdesskatteredovisning har förlitat sig på sin medarbetares uppgifter – vilka inte har innehållit några anmärkningar – utan att komplettera dessa med egna granskningsåtgärder. RN finner därför att A-sons granskning har varit bristfällig.

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter.² I A-sons dokumentation finns bokslutsbilagor som visar att bolaget har haft oredovisad mervärdesskatt; vid utgången av räkenskapsåret 1998/99 med 82 000 kr och vid utgången av räkenskapsåret 2000/01 med 47 000 kr. Genom att i revisionsberättelserna för dessa två räkenskapsår inte anmärka på att bolaget inte har redovisat och betalat mervärdesskatt i rätt tid har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.5 Bolagets kassaredovisning

3.5.1 Anmälan och övriga handlingar

I anmälan anges bl.a. följande. Efter bolagets byte till nya redovisningskonsulter har dessa vid genomgång av bolagets bokföring kunnat konstatera att kassabokföring har saknats för bolagets kontanta in- och utbetalningar. Bolaget har dessutom saknat avstämningsrutiner för bl.a. likvidkonton och konto för erhållna förskott/handpenningar. Bristerna i bolagets avstämningsrutiner har enligt anmälarna lett till att såväl intäkter som utgående mervärdesskatt har redovisats med för låga belopp.

3.5.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande. Det var företagsledaren som skötte kassainventeringarna och undertecknade kassaintygen. Ifråga om uppgifter om kassaavstämningar torde en revisor ha fog för att få förlita sig på företagsledarens uppgifter. A-son hade hela tiden en dialog med sin assistent som gjorde uppföljningar av materialet och han fick information om att allt var under kontroll. Vid ett antal tillfällen har han besökt företaget och kontrollerat kassarutinerna. Han gick igenom med företagsledningen hur kassarutinerna skulle utformas; dvs. att kontanta försäljningar skulle skrivas in i numrerat kassablock, att handpenning för kommande arbeten skulle hanteras på samma sätt samt att kassan skulle räknas och sammanställas dagligen för insättning på banken. Dessa instruktioner har lämnats för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99. För räkenskapsåren 1999/00–2001/02 har han gjort uppföljningar av att rutinerna följts. Hans bedömning var att kassarutinerna blev utförda på ett korrekt sätt. Någon specifik ”dokumentation över kassarutinerna” har dock inte upprättats vid dessa tillfällen.

Vad avser RN:s fråga om vilka granskningsåtgärder och överväganden som har föranletts av noteringarna i A-sons dokumentation om att materialet har varit oordnat och att bl.a. avstämningsrutiner inte har fungerat, har han anfört i huvudsak följande. Under samtliga räkenskapsår har ett omfattande arbete ägnats åt att förmå företagsledningen att förbättra rutinerna och inse vikten av att dessa måste upprätthållas. Arbetet med företaget pågick ständigt med många och täta kontakter. Hans bestämda uppfattning var att det skulle gå att hjälpa företaget att få rutiner och avstämningar att fungera. Till boksluten för respektive räkenskapsår har materialet sammanställts, avstämningar skett och ordningen rättats till.

3.5.3 A-sons revisionsdokumentation

² Sedan den 1 januari 2006 återfinns motsvarande bestämmelse i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

A-son har i sina granskningsplaner för samtliga här aktuella räkenskapsår uppgett att det förekommer dålig ordning beträffande bolagets kassa- och bankrutiner. Han har därutöver bedömt kassa och bank vara poster med både hög risk och hög väsentlighet. I dokumentationen för samtliga tre år finns även en notering om att ”Likviditeten i företaget är mycket ansträngd varför det är enormt viktigt att dagligen följa betalningsströmmarna och att ev[entuellt] börja likviditetsplanera”. Därutöver består dokumentationen av ett arbetspapper med en notering om att posten synes vara rimligt redovisad. Underlaget för kassaredovisningen består av en bokslutsbilaga samt ett kassaintyg som är underskrivet av företagsledaren. Såvitt avser räkenskapsåret 2000/01 överensstämmer inte det kassabelopp som har verifierats av företagsledaren med motsvarande belopp i bokslutsbilagan. Skillnaden är markerad med ett frågetecken. Utan någon vidare notering synes A-son dock ha frångått företagsledarens uppgift i detta hänseende. I granskningsplanen för sistnämnda räkenskapsår uppges vidare ”Mycket avstämningsarbete samt omkonteringar sent avlämnat material” och ”Mycket dålig avstämning av balanskonton vilket resulterade i att allt fick göras om.”

3.5.4 RN:s bedömning

Bolagets redovisningskonsulter har under en tid när A-son fortfarande var vald revisor i bolaget upptäckt allvarliga brister i bolagets kassabokföring samt bristfälliga avstämningsrutiner vad gäller likvidkontona. Till följd härav har anmälarna gjort gällande att bolagets intäkts- och mervärdesskatteredovisningar har redovisats med för låga belopp. Mot bakgrund härav innehåller årsredovisningen för räkenskapsåret 2001/02 rättelser avseende de fyra tidigare räkenskapsåren.

Att A-son själv vid sina revisioner har uppfattat posten kassa och bank som ett riskområde framgår av hans granskningsplaner för respektive år, vari han har gjort bedömningen att denna post har både hög risk och hög väsentlighet. A-son har till RN uppgett att han har förlitat sig på sin assistents respektive på företagsledarens uppgifter. I dokumentationen för samtliga här aktuella räkenskapsår finns noteringar om att bolaget har uppvisat allvarliga brister beträffande kassaredovisningen. Mot bakgrund härav framstår det som särskilt anmärkningsvärt att A-son utan egna kontroller i flera fall har godtagit såväl företagsledarens uppgifter om kassaavstämningar som medarbetarens granskningsinsats – särskilt då denna inte synes ha resulterat i några anmärkningar. A-son har vidare uppgett att han vid ett flertal tillfällen informerat företagsledaren om vikten av att ha fungerande kassa- och avstämningsrutiner. RN noterar att denna kommunikation med företagsledaren inte har dokumenterats. Med hänsyn till det ovan anförda samt då A-son i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 har godtagit de rättelser som har gjorts avseende räkenskapsåren 1997/98–2000/01, kan RN inte dra någon annan slutsats än att hans granskningsinsats i dessa hänseenden har varit mycket bristfällig vid revisionen av räkenskapsåren 1998/99–2000/01. Att inte granska bolagets kassaredovisning eller avstämningsrutiner rörande bolagets likvidkonton framstår som än mer anmärkningsvärt när bolaget ägnar sig åt sådan verksamhet som typiskt sett omfattar kontanthantering. A-son har på grund av sin bristfälliga granskning inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren i fråga.

4 Dnr 2004-1448

4.1 Inledning

RN har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag för räkenskapsåren den 1 juli 2000–30 juni 2001 och den 1 juli 2001–30 juni 2002. A-son har för dessa räkenskapsår lämnat revisionsberättelser utan avvikelser.

I bolagets årsredovisningar för här aktuella räkenskapsår anges att bolaget bedriver läkarmottagning med därtill hörande service och aktiv handel med värdepapper. Bolagets omsättning redovisades räkenskapsåret 2000/01 med 2 087 000 kr, varav 1 925 000 hänförde sig till läkarpraktiken. För räkenskapsåret 2001/02 redovisade bolaget en omsättning med 2 671 000 kr, varav intäkterna från läkarpraktiken utgjorde 2 638 000 kr.

4.2 Skatteverkets underrättelse jämte bilagor

Dåvarande Skattemyndigheten i G-stad har företagit skatterevision i bolaget, varvid bl.a. följande har framkommit. Bolagets ställföreträdare har för de här aktuella räkenskapsåren upprättat månadssammanställningar över det dagliga antalet patientbesök, mottagna kontantbelopp för patienter och vaccinationer m.m. Underlag för dessa sammanställningar saknas. Bokföringsmaterial i form av kopior av utfärdade kvitton för patienter som söker allmänvård, läkarintyg, vaccinationer eller för försäljning av myggnät har inte sparats. Följaktligen saknas underlag för bokförd kassa.

Bolaget har för räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02 enligt huvudboken redovisat intäkter från vaccinering och försäljning av myggnät med 192 000 kr respektive 149 000 kr. Enligt bokföringen har vaccin under åren inköpts för 431 000 kr respektive 301 000 kr. Bolaget har ombetts att förklara varför försäljningen av vaccin kraftigt har understigit inköpen dessa räkenskapsår. Bolaget har uppgett att en tidigare anställd har medgett att hon har stulit pengar från kassan under perioden januari 2001–juni 2002. Den 24 juni 2002 avskedades hon. Bolaget har enligt polisanmälan den 4 september 2002 uppskattat det stulna beloppet till 75 000–100 000 kr. Till följd härav har, enligt skattemyndighetens mening, de totala dagskassorna under räkenskapsåret 2000/01 varit ca 20 000 kr högre än vad bolaget hade redovisat. Motsvarande belopp för räkenskapsåret 2001/02 var, enligt skattemyndigheten, ca 80 000 kr. Bolaget har i övrigt medgett att intäktsredovisningen har varit både felaktig och bristfällig.

Med hänsyn till den bristande intäktsredovisningen och det vinstpåslag som bolaget använder sig av vad gäller vaccinationspriser har skattemyndigheten konstaterat att bolaget inte har redovisat sin totala försäljning. Skattemyndigheten har uppskattat oredovisade intäkter för räkenskapsåret 2000/01 till minst 434 000 kr, varefter skattemyndigheten medgett avdrag för anmäld kontantstöld med 20 000 kr.

Bolagets oredovisade intäkter för räkenskapsåret 2001/02 har av skattemyndigheten skönmässigt uppskattats till 369 000 kr, varefter skattemyndigheten har medgett avdrag för kontantstöld med 80 000 kr.

4.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Han har varit revisor i bolaget sedan bolaget bildades hösten 1990. Under de första åren utförde han själv granskningen. Därefter har den utförts av hans medarbetare. Vad avser räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02 var det således en medarbetare till honom som utförde granskningen. Av denne fick han inte några som helst

”avvikelseanmärkningar”. Riskbedömningen för de aktuella räkenskapsåren grundade sig på balansräkningens största post, vilken utgjordes av lager av värdepapper.

Vid granskningen av räkenskapsåret 2000/01 rapporterade hans medarbetare inga problem med bolagets kassarutiner. Anledningen till att kassahanteringen nämns på ett arbetspapper i hans dokumentation var att han vid slutgenomgången med företagsledaren ville betona vikten av att upprätthålla goda interna rutiner för hantering av bolagets kontanta medel. I samband härmed uppgav företagsledaren att han hade börjat misstänka stöld ur kassan av en anställd. Utöver att A-son uppmanade företagsledaren att göra en polisanmälan samt att hålla honom informerad skedde ingen ytterligare granskning av bolagets kassahantering det räkenskapsåret.

A-son har vidare uppgett att han uppdrog åt sin medarbetare att vid granskningen av räkenskapsåret 2001/02 gå igenom med företagsledaren vilka rutiner för kassahantering som tillämpades samt informera sig om hur stölderna hade kunnat ske och vilka belopp det rörde sig om. A-son visste att medarbetaren var medveten om att granskningsområdet kassa och bank var noterat som väsentligt med hög risk. Hans medarbetare rapporterade inga problem vad avsåg kassahantering ”eller bokföring” för detta räkenskapsår. A-son informerades dock om att polisanmälan hade skett, att utredning pågick och att sköterskan var uppsagd. Han förlitade sig på medarbetarens rapportering. Vid slutgenomgången med företagsledaren talade de åter om kassahanteringen, årets avstämningar samt företagsledarens misstankar om stöld. Något belopp kunde företagsledaren inte ange, men det bedömdes röra sig om ett ringa belopp. Inte heller fick han någon kopia av polisanmälan. Beloppen blev kända för honom först efter avslutad revision av räkenskapsåret 2001/02.

Under räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02 har han inte ”tagit del av intäktsredovisningen”. Han förlitade sig på medarbetarens rapportering om att intäktsredovisningen var korrekt och att granskningen inte hade resulterat i några anmärkningar eller noteringar. Under de år hans assistenter har utfört granskning av bolagets räkenskaper har inga avvikelser rapporterats till honom, varför han inte har haft anledning att förutsätta att bolagets rutiner väsentligt försämrats sedan han själv utförde granskningsarbetet.

4.4 A-sons revisionsdokumentation

Av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2000/01 framgår bl.a. följande. I ett dokument benämnt ”granskningsplan” har A-son uppgett att kassa och bank har både hög risk och hög väsentlighet. Inga andra granskningsområden omnämns i dokumentet. På ett arbetspapper där han synes ha sammanställt sina iakttagelser från revisionen har han såvitt avser Kassahantering/intern kontroll endast bockat av denna post. På samma handling under ”övrigt” finns en anteckning om ”problem med sköterska, misstänker stöld”. På ett arbetspapper för granskning av kassa och bank anges U.a. för samtliga revisionsåtgärder och som slutsats noteras ”Posten synes rimligt redovisad”. Vilka granskningsåtgärder som har utförts rörande bolagets hantering och redovisning av kontanter och vilken rapportering av gjorda iakttagelser som A-sons medarbetare har lämnat till honom framgår dock inte av dokumentationen. Det finns inte heller något i dokumentationen som tyder på att granskning av bolagets intäkter har ägt rum. På ett arbetspapper rörande granskning av resultaträkningen återfinns exakt samma noteringar som på ovan angivna arbetspapper rörande granskning av kassa och bank. Några underlag som kan hänföras till granskningen av kassa och bank och resultaträkningen finns inte utöver kopior av kontoutdrag från bank och postgiro per balansdagen.

Även i granskningsplanen för räkenskapsåret 2001/02 anges att väsentlighet och risk avseende kassa och bank är hög. A-sons dokumentation i den del som avser granskning av resultaträkning samt kassa och bank är lika knapphändig och omfattar samma underlag och kommentarer som

föregående räkenskapsår. På ett arbetsblad, som synes ha upprättats i samband med slutgenomgången av revisionen har han antecknat ”kassahantering?”, ”månadsavstämningar?/intern kontroll? Skärpning!”, ”Sköterska polisanmäld/under utredning?/kompletera med polisanmälan/uppsagd slutat”.

4.5 RN:s bedömning

Skattemyndigheten har vid sin granskning av bolagets grundbokföring funnit att det regelmässigt har saknats underlag för bokförd kassa. A-son har i sina granskningsplaner för räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02 bedömt kassa och bank som en post med både hög risk och hög väsentlighet. Vilka granskningsåtgärder som har vidtagits med anledning av nämnda bedömning har inte kunnat utläsas vare sig av A-sons yttranden till RN eller av hans dokumentation. Hade A-son i tillräcklig omfattning vidtagit granskningsåtgärder i enlighet med sin riskbedömning borde han ha upptäckt att bolagets kassaredovisning varit bristfällig och därmed insett att även underlagen för bolagets intäktsredovisning kunde ha brister. Vad gäller granskningen av bolagets kassaredovisning har således annat inte framkommit än att A-son har förlitat sig på sin medarbetares arbetsinsats, vilken inte har resulterat i några anmärkningar, utan att komplettera denna med egna granskningsåtgärder.

Skattemyndigheten har även gjort gällande att bolaget under räkenskapsåren ifråga inte har redovisat samtliga intäkter. A-son har själv uppgett att granskningen dessa år inte varit inriktad på intäktsredovisningen utan på lagret av värdepapper, då detta har utgjort balansräkningens väsentligaste post. A-son borde dock vid sin revision inte ha bortsett från att i princip alla intäkter i bolaget härrörde från läkarpraktiken, dvs. sådan verksamhet där det förekommer daglig kontanthantering. Redan av det skälet borde han ha granskat bolagets rutiner för intäktsredovisning. Att revisionen avseende räkenskapsåret 2001/02 borde ha haft en sådan inriktning framstår som än mer uppenbart eftersom A-son då var medveten om företagsledarens stöldmiss-tankar rörande en anställd. RN finner således att A-sons granskning även i detta avseende har varit mycket bristfällig och att han därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för de aktuella räkenskapsåren.

5 Dnr 2005-617

5.1 Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundet SRS kvalitetskontroll. RN har underrättats om att A-son under hösten 2004 har genomgått kvalitetskontroll och att SRS kvalitetsnämnd har bedömt att A-son inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Kvalitetskontrollstyrelsen³ har beslutat att överlämna ärendet till RN. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är förvaltningsbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003), sportklädbolaget (räkenskapsåret 2003) och vitvarubolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 april 2004). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag

³ En kvalitetskontrollstyrelse med en majoritet av icke-revisorer skall utöva tillsyn över FAR:s och SRS kvalitetsnämnders arbete i vad detta avser kvalitetskontroll av revisionsverksamhet.

nämligen VVS-bolaget och läkarbolaget (båda avseende räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004) samt reservdelsbolaget och skobolaget (båda avseende räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

5.2 Omständigheter som har framkommit vid SRS kvalitetskontroll

SRS kvalitetskontroll har omfattat tre av A-sons revisionsuppdrag. Kontrollanten har noterat att A-son har tagit ställning till väsentlighet och risk för resultaträkningens och balansräkningens poster endast genom att klassificera dessa såsom låg, medel eller hög. A-son har inte tagit ställning till affärsrisk, inneboende risk, kontrollrisk, upptäcktsrisk eller total revisionsrisk i de olika revisionsuppdragen. Dokumentationen består i stort sett endast av bokslutsbilagor. Av denna framgår inte omfattningen av utförd granskning, hur granskningen har utförts eller vad som har framkommit. Detta gäller för granskning av respektive bolags resultaträkning, väsentliga balansposter och utförd förvaltningsrevision. Kvalitetskontrollantens sammanfattande slutsats är att A-son inte kan anses bedriva verksamheten i enlighet med god revisorssed och god revisionsd.

A-son har uppgett att de bolag som kontrollanten har granskat har varit klienter hos honom i många år varför dessa är väl kända för honom och hans assistenter. Revisionsbyrån har numera interna riktlinjer för hur arbetet skall utföras vilket innebär att risk- och väsentlighetsbedömningar kommer att utföras rutinmässigt på alla uppdrag. A-son har vidare redogjort för hur han har gjort sin bedömning av väsentlighet och risk i de av kontrollanten granskade uppdragen och uppgett att bedömningarna är gjorda utan att de har dokumenterats på ett tydligt sätt. A-son har anfört att han alltid utför förvaltningsrevision för samtliga uppdrag och han har redogjort för det arbetssätt han tillämpar vid granskning av skatter och avgifter.

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation över sina revisioner i förvaltningsbolaget, sportklädbolaget och vitvarubolaget kunna konstatera samtliga de brister som kontrollanten funnit och gör samma bedömning som denne. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

5.3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll

5.3.1 A-sons revisionsdokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende samtliga ovan nämnda sju revisionsuppdrag. Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN utgörs av respektive bolags årsredovisning och revisionsberättelse, oberoendeanalys, risk- och väsentlighetsbedömning, granskningsplan, standardiserade arbetsprogram där A-son antecknat U.a vid olika revisionsåtgärder samt bokslutsbilagor med underlag.

A-son har, som svar på RN:s anmaning att beskriva samtliga utförda revisionsåtgärder i form av kontroller av väsentliga/riskfyllda resultat- och balansposter och förvaltningsrevisionella åtgärder för de här aktuella uppdragen, lämnat följande redogörelse. Han gör en övergripande revisionsplanering med utgångspunkt från föregående års revision, genomgång av grundmaterial och information om uppdraget. Han har en genomgång med respektive assistent vid vilken bl.a. en riskanalys upprättas. Genomgång görs även av granskningsplan och oberoendeanalys. Han går igenom företagsbeskrivning och rutinbeskrivning. Då han erhållit klientmaterial går han tillsammans med assistenten igenom risk- och väsentlighetsbedömning och upprättar en slutlig

granskningsplan. Granskning utförs av assistenten som avrapporterar löpande vid behov och när arbetet har slutförts. A-son utför förvaltningsrevision och har genomgång med klienten. A-son har anfört att han inte har dokumenterat detta tydligt vid sina tidigare granskningar.

RN har efter genomgång av A-sons dokumentation för vitvarubolaget, dvs. ett av de tre bolag som omfattats av kvalitetskontrollen, noterat att han i risk- och väsentlighetsbedömningen för bolaget har funnit att varulagret hade hög väsentlighet och att risken bedömdes vara medelstor. Varulagret redovisades per balansdagen den 30 april 2004 med 12 mnkr (64 procent av balansomslutningen). A-sons underlag till posten består av en bokslutsbilaga som samtidigt utgör lagerintyg. I dokumentationen återfinns även A-sons arbetsprogram där han vid samtliga revisionsåtgärder noterat U.a.

A-son har som svar på RN:s fråga om närvaro vid lagerinventering i vitvarubolaget uppgett att han har närvarit vid inventering den 1 maj 2004 och att han därvid har granskat att inventeringsrutinerna följts. Han observerade hur inventeringen genomfördes samt gjorde egna stickprovskontroller och bedömde att upprättade lagerlistor överensstämde med befintligt lager. A-son har inte med någon dokumentation verifierat att han utfört denna granskning.

RN har efter genomgång av övriga fyra revisionsuppdrag som omfattats av utredningen, dvs. VVS-bolaget, läkarbolaget, reservdelsbolaget och skobolaget, kunnat konstatera att A-son har gjort kommentarer till de granskningsområden där han bedömt risk eller väsentlighet som hög. Han har använt arbetsprogrammen och noterat gjorda iakttagelser. Han har även antecknat sin sammanfattande bedömning efter beskrivna granskningsmoment. Härvid skall tilläggas att A-son till RN har uppgett att han efter kvalitetskontrollantens besök har kompletterat årsakterna i dessa revisionsuppdrag med ”riskanalys och utveckling av arbetspapper och noteringar”. RN noterar att A-son vid tidpunkten för kvalitetskontrollantens besök redan hade avlämnat revisionsberättelser för både VVS-bolaget och läkarbolaget för de här aktuella räkenskapsåren. För dessa bolag har RN således inte haft tillgång till A-sons dokumentation så som den såg ut vid det tillfälle då han avgav sina revisionsberättelser.

Posten varulager utgjorde i reservdelsbolaget och i skobolaget, per balansdagen den 31 augusti 2004, 86 respektive 64 procent av balansomslutningen. I dokumentationen har A-son antecknat ett antal åtgärder som han har utfört avseende granskningen av dessa bolags lager. Trots de i efterhand gjorda kompletteringarna saknas uppgifter om de granskningsåtgärder som A-son i yttrande till RN har uppgett att han har utfört i samband med besök hos bolagen.

I dokumentationen avseende VVS-bolaget, läkarbolaget, reservdelsbolaget och skobolaget finns inga noteringar eller underlag avseende granskning av bolagens intäktsredovisningar eller deras rutiner vid kontantförsäljning. Beträffande de tre förstnämnda bolagen har A-son till RN uppgett att han under tidigare år hade utfört kontroller av respektive bolags kontantförsäljning (patientavgifter i läkarbolaget) och att redovisningen fungerade väl. Han har vidare uppgett att han under räkenskapsåret har följt upp rutinerna i samtliga tre bolag.

A-son har i ett yttrande över RN:s promemoria uppgett att handskrivna kommentarer från den granskning som sker ”på plats” hos klienterna inte förs in i dokumentationen. Detta innebär att granskning av rutiner, varulager och försäljning är svår att utläsa av dokumentationen men att sådan granskning har skett regelmässigt vid besök hos klienterna. Han har även uppgett att han inte har sparat sina ”kladdanteckningar” från besök hos reservdelsbolaget och skobolaget.

5.3.1.1 RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor skall enligt god revisionsred dokumentera sådana förhållanden som har

betydelse för uttalandena i revisionsberättelsen. Dokumentationen skall även kunna tjäna som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsssed. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen skall vidare ha färdigställts när revisionsberättelsen avges. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

A-sons dokumentation i de tre revisionsuppdrag som även kvalitetskontrollanten har granskat består endast av standardiserade arbetsprogram och bokslutsbilagor med underlag. Dokumentationen i de delar som rör granskningen av revisionsklienternas resultaträkningar och väsentliga balansposter saknar anteckningar om omfattningen av utförd granskning, hur granskningen har utförts och vilka slutsatser som har dragits. Denna frånvaro av dokumenterade revisionsåtgärder gäller även A-sons förvaltningsrevisioner. Mot bakgrund av det ovan anförda instämmer RN i kvalitetskontrollantens bedömning att A-sons dokumentation i dessa tre uppdrag är så bristfällig att den inte kan användas som underlag för en bedömning av hans revisionsarbete.

Vad gäller övriga fyra revisionsuppdrag som har ingått i RN:s utredning har A-son uppgett att han har kompletterat sin dokumentation i dessa uppdrag efter kvalitetskontrollantens besök. För i vart fall två av dessa uppdrag, VVS-bolaget och läkarbolaget, har kompletteringar skett efter det att revisionsberättelser har avgetts. Genom att inte, innan revisionsberättelserna avgavs, dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionsssed.

Vad gäller A-sons granskning av varulager i reservdelsbolaget och skobolaget konstaterar RN att dokumentationen inte innehåller några anteckningar om de åtgärder som han till RN har uppgett att han har utfört i samband med besök hos dessa bolag. I dokumentationen för de fyra bolagen saknas även anteckningar om granskning av intäktsredovisning och rutiner för redovisning av kontantförsäljning. Att A-son har utfört dessa för respektive revisionsuppdrag väsentliga granskningsåtgärder har kommit till RN:s kännedom först genom de svar som han har lämnat på RN:s specifika frågor. RN kan således konstatera att A-sons dokumentation även i dessa fyra revisionsuppdrag är bristfällig.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons dokumentation i inget av de sju här aktuella revisionsuppdragen uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har därmed på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsssed.

5.3.2 Avskrivningar

Av årsredovisningen för förvaltningsbolaget framgår att resultatet för räkenskapsåret 2002/03 inte har belastats med några avskrivningar på bolagets fastigheter.

A-son har uppgett att styrelsen hade gjort bedömningen att avskrivningar inte var erforderliga vilket berodde på att externa värderingar hade gjorts under räkenskapsåret som visade att värdet på bolagets fastigheter översteg det bokförda värdet med betydande belopp. Enligt A-son hade det således varit möjligt att göra en uppskrivning ”med samma eller större belopp vilket inte hade påverkat bolagets resultat”. A-son bedömde därför att underlåtenheten att göra en avskrivning inte var ett väsentligt fel. Han har även uppgett att han hade informerat styrelsen och VD om Bokföringsnämndens normgivning⁴. A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller

⁴ BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar.

på annat sätt, verifierat att han har tagit del av några externa värderingar av bolagets fastighetsbestånd.

5.3.2.1 RN:s bedömning

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. I förvaltningsbolaget hade avskrivningar underlåtits på bolagets fastigheter under förevändning att fastigheternas värde översteg deras bokförda värde. A-son har godtagit detta. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planenliga avskrivningar. Genom att godta en redovisning av anläggningstillgångar i strid med årsredovisningslagen har A-son åsidosatt god revisionsd.

6 RN:s sammanfattande bedömning

RN har som underlag för ifrågavarande beslut granskat A-sons revisionsinsats i tio uppdrag. Som framgått ovan har A-son genom att i ett uppdrag ha anlitat en person som revisorsassistent vilken samtidigt har biträtt vid revisionsklientens bokföring brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. I varje enskilt uppdrag, vilka har behandlats under avsnitt 2–4, har RN funnit det vara utrett att A-sons granskning i flera väsentliga avseenden har varit mycket bristfällig. Det har bl.a. framkommit att A-son genomgående i alltför hög grad – och utan egna kompletterande åtgärder – har förlitat sig på kontroller som har utförts av hans medarbetare eller på de uppgifter som revisionsklientens företagsledning har lämnat till honom. Till följd av hans bristfälliga granskning har han dessutom vid ett flertal tillfällen saknat grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Med anledning av de allvarliga brister som har påträffats i A-sons dokumentation vid SRS kvalitetskontroll har RN, efter en kompletterande utredning, instämt i kvalitetskontrollantens bedömning. RN har därutöver funnit att A-sons dokumentation i ytterligare fyra revisionsuppdrag har varit bristfällig och inte uppfyllt de krav som anges i revisorslagen och i RN:s föreskrifter.

A-son har sammantaget i hög grad och i ett flertal avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar RN följande. De brister som har konstaterats vid genomgången av de tre uppdrag som behandlats under avsnitt 2–4 är sammantagna mycket graverande. Därtill kommer att A-son i samtliga de sju revisionsuppdrag som RN har behandlat i avsnitt 5 har underlåtit att dokumentera sitt revisionsarbete i enlighet med gällande lag och föreskrifter, vilket är allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Vid en samlad bedömning av vad som ovan har framkommit finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § första stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer respektive 35 § första stycket revisorslagen (2001:883) förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, auktoriserade revisorn Willard Möller, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, avdelningsdirektören Helene Agélii samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg. Föredragande har varit Helene Agélii och Kerstin Stenberg.