

D 53/07

1 Inledning

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2) ska revisorer, i den omfattning Revisorsnämnden (RN) bestämmer, vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av RN. A-son har år 2006 varit föremål för sådan kontroll. RN har från den av RN utsedde kontrollanten mottagit en rapport efter genomförd kvalitetskontroll. Av rapporten framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. De iakttagelser som kontrollanten har noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av vad som framkommit vid kvalitetskontrollen. De A-sons revisionsuppdrag som varit föremål för kvalitetskontroll är läkarbolaget (räkenskapsåret 2005) och bensinbolaget (räkenskapsåret den 16 maj 2005–30 april 2006) som kommenteras nedan. Vidare har RN granskat ytterligare fem av A-sons revisionsuppdrag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i fyra av dessa bolag nämligen i golfbolaget (räkenskapsåret 2005), möbelbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2005–30 juni 2006), restaurangbolaget (räkenskapsåret 2005) och brädgårdsbolaget (räkenskapsåret 2005). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet initierades, 73 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är hans hustru verksam i revisionsbyrån.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria generellt uppgett att mycket av det som skrivs under respektive avsnitt ”tyvärr” är korrekt. Efter fördjupade kontroller vid upprättandet av yttranden till RN anser han sig dock kunna konstatera att han känner sig trygg med de slutsatser som han dragit och de revisionsberättelser som han undertecknat.

2 Oberoende

Av kvalitetskontrollantens rapport framgår att hon anser att bemanning på uppdragen inte har skett med hänsyn till oberoendet, att självgranskning förelegat och att vald revisor har upprättat årsredovisningar.

A-son har, som kommentar till kvalitetskontrollantens rapport, uppgett att hans byrå tidigare har haft fem kombiuppdrag och att hans hustru i dessa uppdrag har gjort de ”avslutande delarna” av bokslutet och upprättat förslag till årsredovisning. Han har tillagt att han med avslutande delar avser avskrivningar, avsättning och återföring av periodiseringsfond, beräkning av inkomstskatt samt upprättande av förslag till årsredovisning. A-son har vidare bekräftat att självgranskning har förelegat på några revisionsuppdrag under första halvåret 2006 och att detta orsakades av dålig planering och hustruns föräldraledighet. Han har uppgett att han efter kontrollantens besök har insett att det med nuvarande bemanning (A-son och hans hustru) inte är möjligt att ha kvar några kombiuppdrag. A-son har tillagt att han arbetar med att ”lägga ut boksluts/årsredovisningsdelen” i kombiuppdragen på redovisningsbyråer.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 17 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) följer bl.a. att den inte får vara revisor som biträder vid ett aktiebolags bokföring eller som är gift med eller är släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som biträder vid bolagets bokföring.¹ Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokföringsorder samt årsredovisning och koncernredovisning, omfattas av begreppet.

Som framgår av A-son yttranden har såväl han själv som hans hustru lämnat redovisningsbiträde åt flera av hans revisionsklienter. RN konstaterar att A-son i flera av sina revisionsuppdrag har brutit mot jävsregler i aktiebolagslagen.

3 A-sons revisionsarbete

3.1 Läkarbolaget

Kontrollanten har noterat att läkarbolaget har nettoredovisat inköp och försäljning av värdepapper, att bolaget bedriver handel med värdepapper varför dessa borde ha rubricerats som lager, att det i årsredovisningen borde ha förtydligats vilken redovisningsprincip som tillämpats för aktier och andelar samt att revisionsbevis saknades beträffande såväl långfristiga som kortfristiga skulder. A-son har uppgett att kontrollantens kritik är en följd av att A-son dokumenterar manuellt och att hans anpassning till RS varit alltför dålig. A-son säger sig dela kontrollantens uppfattning att det var fel att nettoredovisa, att värdepapper borde ha rubricerats som lager och att tillämpad redovisningsprincip tydligt borde ha angetts i årsredovisningen. Enligt A-son har dessa fel förekommit under flera år. Han har inte uppmärksammat felet och därmed inte heller påtalat dessa vid sin revision. Vad gäller långfristiga skulder säger A-son sig ha tagit del av engagemangsbesked per balansdagen den 31 december 2005 men inte fått med detta i dokumentationen i form av kopior av engagemangsbesked eller anteckningar om utförd kontroll. Vad gäller kortfristiga skulder har A-son uppgett att han tagit del av bankens årssammandrag avseende värdepappersdepå men inte gjort någon anteckning om eller fått med någon kopia av det avsnitt som berör huvuddelen av övriga kortfristiga skulder, nämligen skuld för terminer.

3.2 Bensinbolaget

Kontrollanten har, vad gäller revisionen av bensinbolaget, noterat bl.a. följande. Ingen granskning har skett av bolagets interna kontroll eller av dess resultaträkning. I revisorns dokumentation saknas noteringar om vilka granskningsmoment som genomförts beträffande bolagets balansräkning. Bolagets förvaltningsberättelse saknar uppgift om för bolaget relevant miljölagstiftning samt om väsentliga händelser under året (två rörelser hade förvärvats). Slutligen har kontrollanten antecknat att inga kontroller har skett av bolagets kassahantering och ingen uppföljning skett av vad som hänt efter räkenskapsårets slut och fram till dess att revisionsberättelsen avgavs.

A-son har också beträffande bensinbolaget uppgett att kontrollantens kritik är en följd av att han dokumenterar manuellt och att hans anpassning till RS var alltför dålig. A-son har uppgett

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 16 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

att intern kontroll inte har granskats, att resultaträkningen granskades översiktligt men att flera poster i balansräkningen substansgranskades. Han har tillagt att de granskningar som han har utfört inte har dokumenterats.

Färdiga varor och handelsvaror togs upp till 1,47 mnkr (68 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han, så gott det varit möjligt, kontrollerat lagervärde utifrån erhållna lagerlistor samt kontrollerat att inventering utförts enligt ett visst schema. Den dokumentation som tillställts RN utgörs av några lagerlistor som samtidigt utgör lagerintyg. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av posten förutom vissa summeringar. A-son har uppgett att han hade bedömt att huvuddelen av lagret skulle utgöras av drivmedel och att han i efterhand skulle kunna bedöma detta utifrån sista påfyllning 2005/06 och första påfyllning 2006/07 och tankningar enligt kassaregistret däremellan. När han erhöll bokslutet för revision insåg han att han hade gjort en allvarlig felbedömning av övriga varors andel av totalt lager, dvs. han hade underskattat värdet av övriga varor. Av den dokumentation som insänts till RN kan dock inte utläsas att A-son har granskat lagret av drivmedel utifrån den metod som han angett. A-son har med anledning av RN:s frågor tillagt att han nöjde sig med att konstatera att det sammanställningsblad som upprättades i bokslutet använde sig av samma siffror som fanns på papper från fysisk inventering och att det var slarvigt av honom att inte anteckna denna kontroll mot den av bolaget upprättade inventeringslistan.

3.3 Golfbolaget

Posten varulager redovisades med 3,4 mnkr (59 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av lagerlistor på vilka markerats att priserna på ett fåtal produkter kontrollerats mot leverantörsfakturor. Det finns dock inget som visar att någon kontroll har skett av lagrets existens. A-son har uppgett att han under åren hade konstaterat att bolaget hade goda inventeringsrutiner. Han säger sig ha utfört stickprovskontroller av bolagets fysiska inventering i anslutning till inventeringstillfället. A-son har tillagt att han i efterhand har konstaterat att han inte hade fört anteckningar om vilka produkter i butik och i lager som han valt att få jämförda med inventeringslistor.

3.4 Möbelbolaget

Möbelbolaget redovisade eget kapital till minus 1,1 mnkr per den 30 juni 2005 och till minus 0,9 mnkr per den 30 juni 2006. I förvaltningsberättelsen för år 2005/06 anges att upprättad kontrollbalansräkning per den 30 juni 2006 visade att mer än hälften av aktiekapitalet var förbrukat. A-son har i sin revisionsberättelse intygat att förvaltningsberättelsen var förenlig med årsredovisningens övriga delar. Han har i sin revisionsberättelse uttalat bl.a. följande:

Som framgår av årsredovisningen är det registrerade aktiekapitalet ännu ej återställt. Ej heller enligt upprättad kontrollbalansräkning uppgår eget kapital till det registrerade aktiekapitalet. Styrelsen har således underlåtit att fullgöra vad som åligger dem enligt aktiebolagslagens tjugofemte kapitel.

A-son har ombetts att tillställa RN en kopia av denna kontrollbalansräkning, hans revisorsyttande samt protokoll från kontrollstämma. A-son har uppgett att möbelbolagets registrerade aktiekapital hade varit förbrukat under flera år men att styrelsen inte ”velat bekosta formellt framtagen KBR [kontrollbalansräkning – RN:s anm.] och revisors granskning av den” eftersom det inte heller av en kontrollbalansräkning skulle framgå att aktiekapitalet fanns i behåll. A-son

har tillagt att informationen i förvaltningsberättelsen och i hans revisionsberättelse syftade till att förtydliga att bolaget bedrev verksamhet i strid med 25 kap. aktieförelagslagen. Någon kontrollbalansräkning per den 30 juni 2006 hade dock inte lämnats till A-son för granskning. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att han hade gjort samma bedömning som styrelsen nämligen att kontrollbalansräkningar och kontrollstämmor får ett värde först när de används till försvar för varför en verksamhet drivs vidare trots att halva aktiekapitalet är förbrukat, enligt ordinarie balansräkning.

Posten varulager redovisades med 2,0 mnkr (79 procent av balansomslutningen). På ett arbetsprogram har antecknats att A-son hade kontrollinventerat den 4 juli 2006, enligt separat arbetsblad. I det material som tillställts RN finns dock inga separata arbetsblad och inte heller i övrigt några handlingar som verifierar att några kontrollinventeringar har skett. A-son har uppgett att han i efterhand inte har återfunnit den handling från kontrollinventeringen som han hänvisar till och att hans dokumentation här har brister. Han hävdar dock att han hade gått igenom samtliga lagerlistor och därefter valt ut vissa varor som han kontrollräknat. Han säger sig också har valt ut vissa varor i lager och butik och granskat dessa mot uppgifterna i inventeringslistan.

3.5 Restaurangbolaget

Restaurangbolaget bedriver restaurangverksamhet vilket medför en omfattande kontanthantering.

A-son har av RN förelagts att inge all dokumentation avseende revisionen av restaurangbolaget. A-son dokumentation avseende bolaget består i huvudsak av redovisningshandlingar och det saknas dokument som rörande granskning av rutiner och av viktiga resultat- och balansposter.

Vad gäller restaurangbolagets kontanthantering saknas dokumentation som utvisar att någon granskning har skett av bolagets rutiner för kontanthantering och kassarutiner. Inte heller finns anteckningar om att sådana kontroller har skett vid några revisioner avseende tidigare räkenskapsår. Av handlingarna framgår däremot att bolagets redovisningskonsult har utfört avstämningar av bl.a. bankmedel, momsredovisning och personalens källskatter. Av de handlingar som tillställts RN kan inte utläsas att A-son har gjort några egna kontroller av redovisningskonsultens arbete.

A-son har medgett att hans dokumentation är ”begränsad”. Han säger sig ha några handskrivna blad som kort återger huvuddragen i hans granskning. Han anser nu, i efterhand, att han i betydligt högre utsträckning skulle ha utnyttjat sina kopior av redovisningshandlingarna till att anteckna vad han granskat, hans bedömningar och de slutsatser som han har dragit.

A-son har uppgett att granskningen för år 2005 begränsades till att kontrollera att verifikationerna avseende dagskassor under september 2005 var upprättade på samma sätt som tidigare år, försedda med anteckningar om eventuella differenser mot verklig behållning av kontanter samt att kontering och registrering stämde överens med utskriften från kassaregistret. A-son har i sitt yttrande till RN konstaterat att hans dokumentation begränsar sig till anteckningen ”u.a.”.

Vad gäller kontrollen av redovisningskonsultens arbete har A-son uppgett att han har tagit del av konsultens avstämningar men tillstått att hans egen dokumentation är bristfällig.

3.6 Brädgårdsbolaget

A-son har förelagts att inge all sin dokumentation även avseende detta uppdrag. A-sons dokumentation består också här i huvudsak av redovisningshandlingar och det saknas dokument som verifierar granskningen av rutiner och av viktiga resultat- och balansposter. Dokumentationen vad gäller brädgårdsbolagets redovisning av kundfordringar består endast av en kundreskontra. Det finns inget som visar att några kontroller av posten har skett.

Brädgårdsbolaget redovisade kundfordringar om 972 000 kr. Av A-sons noteringar framgår att på kontot kundfordringar hade under löpande år bokförts endast de inbetalningar på kundfakturer som erhållits. A-son har antecknat att det blev periodiseringsfel av intäkterna under året men att det ”rättar till sig vid årsskiftet”. A-son har vidare antecknat att bolaget skulle tillämpa bokslutsmetoden enligt skattemyndighetens beslut men att bolaget självt borde anmäla ändring.

A-son har uppgett följande. Hans dokumentation är ”begränsad” även i detta uppdrag. Han har några handskrivna blad som kort återger huvuddragen i hans granskning. Han har utfört vissa kontroller men anteckningar saknas över såväl granskningens utformning som hans slutsatser. Han inser nu att han i betydligt högre utsträckning skulle ha utnyttjat sina kopior av redovisningshandlingarna till att anteckna vad han granskat, hans bedömningar och de slutsatser som han dragit. A-son säger sig därför ha konstaterat att hans dokumentation är bristfällig.

Vad gäller tillämpningen av bokslutsmetoden har han uppgett att bolaget står inför ett generationsskifte och att han har gjort bedömningen att om Skatteverket under alla år har godtagit metoden så kan han som revisor också ”ligga lågt med påpekande på detta område” tills generationsskifte sker. Han säger sig ha tagit del av ett registreringsbevis från Skatteverket, daterat den 16 januari 2003, av vilket det framgår att redovisning skall ske enligt bokslutsmetoden. A-son har anfört att han hade frågat bolagsledningen hur detta var möjligt då bolagets omsättning under flera år uppgått till ca 10 mnkr årligen. Enligt A-son hade företrädare för bolaget uppgett att de hade fått förfrågan från Skatteverket men att Skatteverket ”hade låtit bli att ändra redovisningssätt efter bolagets vädjan i telefonsamtal”.

I fråga om redovisningen av kundfordringarna har A-son uppgett att årets samtliga fakturer ”kommer med” när bokslutet är upprättat.

3.7 RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor ska dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat 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 omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s genomgång av A-sons dokumentation över sina granskningar visar att denna inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN är så bristfällig att den inte utgör ett fullgott underlag för bedömning av hans revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat 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 bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN konstaterar att A-son på ett detaljerat och trovärdigt sätt har beskrivit de revisionsåtgärder som han har vidtagit i de aktuella uppdragen och som inte framgår av hans dokumentation. RN har därför inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på de sätt som han har beskrivit.

Som framgått ovan var posten varulager en mycket väsentlig post i **bensinbolaget**, **golfbolaget** och **möbelbolaget**. Såvitt framgår av såväl A-son dokumentation som av hans svar på RN:s frågor har hans granskningsåtgärder av posten varulager varit bristfälliga beträffande de tre här aktuella bolagen. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Som redovisats ovan hade eget kapital under flera år varit negativt i **möbelbolaget**. Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.² Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.³ Om kontrollbalansräkning inte har upprättats ska således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Att i revisionsberättelsen endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning och tillstålla honom denna för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för möbelbolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att underlåta att agera på detta sätt har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har i sin revisionsberättelse avseende **möbelbolaget** konstaterat att eget kapital inte heller enligt ”*upprättad kontrollbalansräkning*” [RN:s kursivering] uppgick till registrerat aktiekapital. Denna skrivning kan tolkas så sätt att bolaget har upprättat och låtit honom ta del av en kontrollbalansräkning på det sätt som förutsatts i aktiebolagslagen. A-son har dock i yttranden till RN bekräftat att någon kontrollbalansräkning inte hade lämnats till honom för granskning. Hans skrivning i revisionsberättelsen är därför vilseledande. Som skäl för denna skrivning har A-son uppgett att bolaget av kostnadsskäl inte ville ta fram någon kontrollbalansräkning och att han med skrivningen i revisionsberättelsen ville visa att bolagets verksamhet bedrevs i strid med aktiebolagslagens krav.

Med hänsyn till de grundläggande syftena med revisionen och uttalandena i revisionsberättelsen⁴ är det viktigt att revisionsberättelsen ger en fullständig och riktig bild av de slutsatser som revisorn dragit i sin revision och att revisionsberättelsen även i övrigt är fullständig och inte innehåller oklarheter eller otydligheter. Ansvaret för att revisionsberättelsen uppfyller dessa krav åvilar den revisor som undertecknar berättelsen.

Genom att formulera revisionsberättelsen på ett sätt som felaktigt ger intryck av att kontrollbalansräkning upprättats och tillställts honom har A-son åsidosatt dessa grundläggande krav och härigenom sina skyldigheter som revisor.

RN vill i detta sammanhang kommentera vad A-son har anfört att kontrollbalansräkningar och kontrollstämmor får ett värde först när de används till försvar för varför en verksamhet drivs

² Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag.

³ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag.

⁴ Jfr RS 200 2SE.

vidare trots förbrukat aktiekapital. Reglerna i aktiebolagslagen om åtgärder vid misstänkt kapitalbrist syftar till att för aktieägarna klargöra att de, i en situation i vilken det bundna egna kapitalet är helt eller i delar förbrukat, ska agera antingen genom att vidta åtgärder för att stärka bolagets ställning eller genom att avveckla verksamheten under ordnade former.⁵ Underlåter styrelsen att för aktieägarna klargöra att agerandeplikt föreligger eller underlåter ägarna att agera innehåller aktiebolagslagen sanktionsbestämmelser. Med hänsyn till att reglerna syftar till att tillvarata borgenärsintressen kan vare sig ett bolags styrelse eller dess ägare disponera över dessa. Det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att förstå innebörden av aktiebolagslagens likvidationsregler och att agera i enlighet med god revisions sed om de inte efterlevs.

I bolag som har en betydande kontantförsäljning kräver god revisions sed att revisorn granskar bolagets rutiner för hantering av likvida medel. RN konstaterar att A-son inte har visat och eller gjort troligt att han har utfört någon godtagbar granskning av **restaurangbolagets** rutiner för kontanthantering och registrering i kassaregister. A-son har härmed på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § nämnda lag ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § bokföringslagen följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Ett aktiebolag kan dock enligt nämnda bestämmelse få dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets slut, om det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (kontantmetoden). RN har kunnat konstatera att **brädgårdsbolaget** har använt kontantmetoden vid sin bokföring av kundfakturor och den s.k. bokslutsmetoden vid redovisning av mervärdesskatt. Omsättningen i brädgårdsbolaget uppgick till ca 10 mnkr år 2005 och kundfordringar redovisades med 972 000 kr per den 31 december 2005. Bolaget uppfyllde därmed inte bokföringslagens krav för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring.

Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Om bokföring enligt god redovisningssed ska ske löpande ska faktureringsmetoden användas. Om bolaget, enligt undantagsreglerna i bokföringslagen, har rätt att vänta med bokföringen av obetalda fakturor till räkenskapsårets slut, ska bokslutsmetoden användas. Som framgått ovan fanns inte förutsättningar för brädgårdsbolaget att få använda sig av bokföringslagens undantagsregler vid bokföringen av fakturor. Härmed fanns inte heller grund för att få tillämpa bokslutsmetoden vid redovisningen av mervärdesskatt. Det ankom därför på A-son att för styrelsen i brädgårdsbolaget påtala de felaktiga metoderna såväl avseende den löpande bokföringen som beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Om rättelse inte skedde skulle A-son i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen och att bolaget inte på ett korrekt sätt hade hanterat sin redovisning av mervärdesskatt. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-sons påstående om att han muntligt, av bolagets företrädare, erhållit uppgift om att bolaget fick använda bokslutsmetoden, förändrar inte denna bedömning.

4 RN:s sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

⁵ Jfr prop. 2000/01:150, s. 35.

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot jävsregler i aktiebolagslagen. Vidare är A-sons dokumentation genomgående mycket bristfällig. Han granskningar av posten varulager har varit bristfälliga beträffande flera bolag. Vidare har A-son i ett bolag underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte har lämnats till honom för granskning. Slutligen har han underlåtit att i en revisionsberättelse anmärka på att ett bolag inte följt regler i bokföringslagen och inte heller hanterat sin redovisning av mervärdesskatt på ett korrekt sätt.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs A-son till last är mycket allvarligt. RN finner dock att den disciplinära åtgärden, med hänsyn till vad som anförts ovan om A-sons samlade revisionsinsatser i de aktuella uppdragen, kan stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som i detta ärende, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndigheten systematiska och uppsökande tillsyn (SUT).

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.