

D 12/10

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son var vald revisor i ett aktiebolag som ägde och förvaltade en mindre industrifastighet. I mars 2005 avgav bolagets styrelse en årsredovisning för räkenskapsåret 1 januari–31 december 2004 med en redovisad omsättning om 33 000 kr, varefter A-son lämnade en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

Vid en bolagsstämma i juli 2005 valdes en ny styrelse, och vid en fortsatt bolagsstämma i september samma år entledigades A-son som revisor och en annan revisor valdes. Därefter lade den nyvalda styrelsen fram en ny årsredovisning för räkenskapsåret 2004 med en redovisad omsättning om 77 000 kr. Den nyvalde revisorn uttalade i sin revisionsberättelse att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen samt att han avstyrkte att den tidigare verkställande direktören beviljades ansvarsfrihet. Vidare innehöll hans revisionsberättelse bland annat följande avvikelser från standardutformningen.

”Under året har funnits brister i den interna kontrollen och bokföringen. I nummerserien för intäktsfakturorna saknas flera fakturanummer. Postgirokonto på fakturorna är tidigare verkställande direktörs eget postgirokonto. Betalning av flera leverantörsskulder har gjorts av en hyresgäst och då gottskrivits denne som hyra. I efterhand har den nya styrelsen funnit flera fakturor, både intäkt- och kostnadsfakturor som då lagts till bokföringen. Ovanstående exempel visar på brister i den interna kontrollen. Jag känner fortsatt en stor osäkerhet om samtliga kostnader och intäkter är bokförda.

Av ovan nämnda skäl kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Jag kan heller inte uttala mig om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.”

”Bolaget saknar kontantkassa och bankkonto. Samtliga transaktioner har utförts direkt av den tidigare verkställande direktören, [NN], och bokförts på ett avräkningskonto. – – – I samband med att ny styrelse valdes i bolaget 2005-07-01 underkändes den då föreliggande årsredovisningen. Därefter har hela bokföringen gjorts om. Årsredovisningen har upprättats för sent.”

Hänvisningar till bolagets årsredovisning i det följande avser den första av de två årsredovisningarna, dvs. den som granskades av A-son.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2004 och därvid observerat följande.

Kassasaldot uppgick till 34 800 kr vid årets ingång och till 7 000 kr vid årets slut. Det finns en notering i rutinbeskrivningen om att kassarutinen inte är bra. I granskningsplanen anges att granskningen skulle inriktas mot ”[s]edvanlig avstämning av BR-konton, kontroll av kassarutin”. Vidare framgår av dokumentationen att de redovisade hyresintäkterna från en av bolagets hyresgäster, ett tidningsdistributionsföretag, hade minskat med 40 procent jämfört med föregående räkenskapsår. I företagsbeskrivningen anges bolagets fastighet med en viss

fastighetsbeteckning. Det fastighetsregisterutdrag som ingår i dokumentationen avser en fastighet med en annan fastighetsbeteckning och med en annan lagfaren ägare än bolaget.

I en huvudboksutskrift i dokumentationen omfattande hela räkenskapsåret 2004 anges ingående balanser som till viss del inte överensstämmer med årsredovisningens jämförelsetal för föregående räkenskapsår. RN har särskilt förelagt A-son att kommentera detta, att förklara hur han vid sin revision säkerställde att beloppen i årsredovisningen överensstämde med bolagets bokföring samt att ange om det var så att föregående års bokslutstransaktioner inte hade bokförts i bolaget.

A-son har anfört följande.

Han valdes till revisor i bolaget år 1996. Bolagets aktier ägdes av elva syskon, varav ett även var verkställande direktör. Verksamheten var mycket begränsad och bestod i att förvalta en nedgången hyresfastighet. De enda hyresgäster som fanns var den verkställande direktören och en bror till denne som hyrde nästan hela fastigheten, ett tidningsdistributionsföretag som hyrde en lokal samt ett trafikskoleföretag som hyrde en parkeringsplats.

Eftersom antalet verifikationer för detta räkenskapsår var begränsat granskade han samtliga verifikationer. Några utgående fakturor granskades inte, eftersom det vid granskningen inte framkom att det hade förekommit någon fakturering från bolaget. Han kände inte till att bolaget hade något plusgirokonto. Samtliga likvida transaktioner bokfördes mot bolagets kassa, som handhades av den verkställande direktören. Han fann det inte ändamålsenligt att kontrollinventera kassan eftersom beloppet var oväsentligt. Bolaget hade även ett bankkonto, men det användes inte. Förutom den begränsade kassan hade bolaget inte någon likviditet utan var beroende av att den verkställande direktören och dennes bror finansierade verksamheten. Den hyra dessa skulle erlægga motsvarade "bolagets samtliga kostnader för fastigheten". Vid "hantering av bolagets utgifter" debiterades respektive kostnadskonto och krediterades kontot för hyresintäkter.

De två andra hyresgästerna, tidningsdistributionsföretaget och trafikskoleföretaget, erlade, efter vad han förstår, hyra kontant utan föregående fakturering från bolaget. Hyran från trafikskoleföretaget uppgick det aktuella räkenskapsåret till 2 400 kr och hyran från tidningsdistributionsföretaget uppgick samma år till 13 593 kr. Med hänsyn till detta och till verksamhetens ringa omfattning betraktade han det inte som orimligt att bolagets samtliga likvidtransaktioner skedde kontant. Med beaktande av sin kunskap om bolagets verksamhet och potential konstaterade han, genom en analytisk kontroll, att de risker som var förknippade med kassahanteringen var mycket begränsade. Den analytiska kontrollen bestod i att han jämförde bolagets intäkter från externa hyresgäster år från år och konstaterade att de var stabila. Om det förekom någon variation mellan åren analyserade han kontona. Samma förfaringssätt tillämpades för bolagets kostnader. De hyresavtal som förelåg var, såvitt han kunde utröna, muntliga. Den verkställande direktören uppgav att uthyrning skedde endast genom kortfristiga muntliga uppgörelser eftersom byggnaderna på fastigheten var fallfärdiga. Han har inte haft anledning att ifrågasätta rimligheten i de redovisade hyresintäkterna.

Som svar på RN:s frågor om hur han säkerställde att beloppen i årsredovisningen överensstämde med bolagets bokföring samt om det var så att föregående bokslutstransaktioner inte hade bokförts i bolaget har A-son uppgett följande. Justering av de ingående balanserna per den 1 januari 2004 gjordes av revisionsbyråns redovisningsavdelning som hade i uppdrag att upprätta årsredovisningen. Justeringarna gjordes i byråns bokslutsprogram och avsåg små belopp. När revisionsbyrån upprättade årsredovisningen för respektive år översändes de avslutande transaktionerna till bolaget för komplettering av huvudboken. Vid revisionen inriktade han sig på att säkerställa att årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

Till följd av en förväxling granskade han årsredovisningens uppgifter om taxeringsvärde mot ett fastighetsregisterutdrag som ingick i hans dokumentation och som avsåg en annan fastighet vid samma gata och som ägdes av privatpersoner ur den familj som ägde bolaget.

RN har förelagt A-son att ange om han försökte få några externa revisionsbevis för uppgiften att hyror uppbars kontant utan föregående fakturering. Han har inte kommenterat detta. Han har inte heller besvarat RN:s fråga om det var så att föregående års bokslutstransaktioner inte hade bokförts i bolaget.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på. Detta framgår av punkten 2 i RS 500 Revisionsbevis. I punkten 15 i RS 500 finns ett antal kriterier som kan användas vid bedömningen av tillförlitligheten i ett revisionsbevis. I denna punkt anges bland annat att revisionsbevis från externa källor är tillförlitligare än revisionsbevis som har ett internt ursprung, att revisionsbevis som revisorn har skaffat sig direkt på egen hand är tillförlitligare än revisionsbevis som har inhämtats från företaget och att revisionsbevis i form av dokument och skriftliga uttalanden är tillförlitligare än revisionsbevis grundade på muntliga uttalanden. Av punkten 40 i FAR SRS Ramverk för bestyrkandeuppdrag framgår vidare att en revisor ska planera och utföra bestyrkandeuppdrag med en professionellt skeptisk inställning. Detta innebär bland annat att revisorn kritiskt och ifrågasättande ska bedöma hur giltiga de revisionsbevis är som han eller hon har inhämtat.

Vad gäller bolagets hyresintäkter uppges bolaget ha slutit muntliga avtal med andra näringsidkare om hyror med ojämna belopp och därefter uppburit kontanta hyresbetalningar utan föregående fakturering. Det beskrivna förfarandet framstår för RN som osannolikt och borde hos A-son ha väckt viss skepsis. Han har dock i detta avseende helt förlitat sig på de upplysningar han hade fått från bolagets verkställande direktör. RN finner att A-son inte vare sig genom sina yttranden eller genom sin dokumentation har gjort sannolikt att han har haft tillräckliga revisionsbevis i fråga om hyresintäkterna.

Eftersom kassan var det enda likvidkonto som användes i bolaget var kassarutinen väsentlig att granska. I sin dokumentation har A-son antecknat att kassarutinen inte var bra samt att granskningen skulle inriktas mot just kontroll av denna rutin. Att någon sådan granskning skulle ha genomförts framgår emellertid inte av revisionsdokumentationen. Inte heller A-sons yttranden till RN visar att han på ett tillfredsställande sätt har granskat bolagets kassarutiner.

RN konstaterar att det har förelegat betydande osäkerhet både i fråga om fullständigheten beträffande bolagets intäkter och i fråga om bolagets hantering av likvida medel. Osäkerheten måste anses ha varit så väsentlig att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta finner RN att han har allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Det kan vidare konstateras att föregående års jämförelsetal i årsredovisningen för räkenskapsåret 2004 till viss del inte överensstämmer med vad som redovisas som ingående balanser i en huvudboksutskrift i dokumentationen. A-son har inte, vare sig genom sina svar till RN eller på annat sätt, gjort sannolikt att han har förvissat sig om att föregående års bokslutstransaktioner var redovisade i bolagets räkenskaper och att rätt ingående balanser därmed redovisades för räkenskapsåret 2004.

Slutligen noterar RN att årsredovisningens uppgifter om taxeringsvärde för bolagets fastighet kontrollerades mot ett fastighetsregisterutdrag som avsåg en annan fastighet. Vid en tillräckligt omsorgsfull granskning borde ett förbiseende av sådant slag inte kunna ske. Även detta förbiseende utgör ett åsidosättande av god revisionssed.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons revision har varit bristfällig i flera avseenden och att han har intagit ett alltför okritiskt förhållningssätt till de uppgifter han har fått från bolagets företrädare. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det förhållandet att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta måste betecknas som allvarligt. Med beaktande av detta finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som har föredragit ärendet.